



FLASH ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

Comentarios a la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y al Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea

En esta Circular informativa se tratan dos normas tributarias que han entrado en vigor durante este mes de julio: la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea que entre otras muchas medidas establece nuevas reglas de tributación para el comercio electrónico.

La Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude incorpora al ordenamiento jurídico interno parte del Derecho de la Unión Europea pendiente de transposición, referente a las prácticas de elusión fiscal e introduce cambios en varios impuestos y en la Ley general Tributaria orientados a combatir y prevenir el fraude fiscal.

El Real Decreto Ley 7/2021, establece nuevas reglas en la tributación del comercio electrónico que han entrado en vigor el pasado día 1 de julio.

A) Resumen de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (LMPFF)¹

Esta Ley tiene por objeto introducir distintas modificaciones, principalmente en materia tributaria, con una doble vertiente.

¹ Resumen facilitado por el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)

Por un lado, incorpora al ordenamiento jurídico interno parte del Derecho de la Unión Europea pendiente de transposición, referente a las prácticas de elusión fiscal.

Por otro lado, se introducen cambios con la finalidad de incrementar la prevención y lucha contra el fraude, así como para aclarar algunas cuestiones que provocaban discrepancias entre la doctrina, reforzando así la seguridad jurídica. En este sentido, merece mención expresa la sustitución del “valor real” por el “valor” de los bienes y derechos cuando se trata de cuantificar la base imponible de varios impuestos, equiparando este último, en general, al “valor de mercado” e introduciendo el concepto de “valor de referencia” que se utilizará en varios tributos como valor de los inmuebles para cuantificar la base imponible.

Asimismo, se puede resaltar que se regula con cierto detalle el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en actuaciones de comprobación tributaria.

Salvo excepciones que se indicarán, la entrada en vigor de la norma se producirá al día siguiente de su publicación (11/07/2021).

1. Impuesto sobre Sociedades

Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS) (efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

Como sabemos, cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen son:

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.
- Se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación, concurso o

procedimiento equivalente; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo. En los tres primeros casos se tendrán que ingresar las cantidades pendientes en el plazo de un mes desde que perdió vigencia el fraccionamiento.

- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

SICAV's (art. 29.4.a) y DT 41ª LIS) (con efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2022)

A efectos de aplicar el tipo especial del 1% por estas entidades, para determinar el número de accionistas (100) se deben cumplir ciertas reglas:

- Solo cuentan como accionistas los que sean titulares de un valor liquidativo, en el momento de la adquisición de las acciones, por 2.500€ - 12.500€ si se trata de SICAV's por compartimentos-.
- El número mínimo debe concurrir, como poco, en las $\frac{3}{4}$ partes de los días del período impositivo.
- La AEAT podrá comprobar el cumplimiento de estas reglas, para lo cual la sociedad deberá conservar los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad durante el período de prescripción.
- Se establece un régimen transitorio de disolución y liquidación -si se acuerda en 2022 y en los 6 meses siguientes al acuerdo- con exención en el ITPyAJD y diferimiento de plusvalías de los socios a condición de reinversión en acciones o participaciones de otra SICAV o en los fondos de capital variable de la ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, sin recibir el dinero antes de reinvertir -con exención del Impuesto sobre Transacciones Financieras-.

Deducción de producciones cinematográficas (art. 36.2 LIS y DT 42ª) (con efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021)

Se incorporan a la LIS otros requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción:

- Certificado acreditativo del carácter cultural de la producción -emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma.
- Dos requisitos vinculados al objetivo de conseguir un impacto en el sector turístico español: incorporar en los títulos de crédito una referencia a haberse acogido al incentivo fiscal, la colaboración, en su caso, de los organismos públicos y los lugares donde se realiza el rodaje; y obtener la autorización para utilizar material rodado en la promoción turística de España.
- Estos dos últimos requisitos no se exigirán a las producciones extranjeras de largometrajes y obras audiovisuales si el contrato de encargo de la ejecución de la producción se hubiera firmado antes de la entrada en vigor de esta LMPFF.

Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS) (efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

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, produciéndose dicha imputación aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de

arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añada un valor económico escaso o nulo.

- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

Bonificación de las entidades navieras (Régimen Económico y Fiscal de Canarias - REF-, arts. 73, 73 bis, y 76 de Ley 19/1994, por D.F. 1ª LMPFF) (efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la LMPFF)

Se adecúa el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las Directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo. Los beneficios fiscales especiales se extienden a los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la UE o del EEE siempre que cumplan los mismos requisitos que los registrados aquí.

Se establecen los requisitos y límites para aplicar estos incentivos fiscales especiales: contables; de aptitud para la navegación marítima y que estén destinados a determinadas actividades; y se limitan los incentivos fiscales, conjuntamente con el resto de las ayudas, a lo previsto en las Directivas comunitarias sobre ayudas de Estado.

En cuanto a la bonificación del 90%, de la parte de la cuota que corresponda a la base imponible procedente de la explotación de determinados servicios marítimos, en el Impuesto sobre Sociedades, cuando la parte de base procedente de actividades relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base que genere el derecho al régimen especial, la cuota correspondiente a ese exceso no podrá bonificarse, aplicándose esto a cada buque.

Asimismo, se impide la compensación de las bases negativas derivadas de actividades incluidas en el régimen con bases positivas del resto de actividades (ni en el ejercicio ni en los siguientes).

SOCIMI's (arts 9.4 y 11.1 ley 11/2009, modificados por D.F. 2ª LMPFF) (efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021)

Se establece un gravamen especial, del 15%, sobre la parte de los beneficios no distribuidos que no proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general del impuesto ni estén en plazo para reinvertirlos. La cuota correspondiente a dicho tipo habrá de ingresarse en el plazo de los dos meses siguientes a la toma del acuerdo de distribución de beneficios del ejercicio.

Por otra parte, respecto a las obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales, se deberá detallar las reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado el régimen especial, los beneficios distribuidos del ejercicio y con cargo a reservas, distinguiendo, además de lo exigido anteriormente, la parte correspondiente a rentas gravadas al 0%, o al 19%, y también la parte a la que se ha aplicado este gravamen especial del 15%.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2021)

Representantes (art. 10 LIRNR)

Hasta ahora, existía la obligación de que los contribuyentes por este impuesto, cualquiera que fuera el país de residencia, nombraran representante residente en España cuando tuvieran aquí un establecimiento permanente (EP), realizaran actividades económicas sin EP, fueran entidades en régimen de atribución constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en España o

cuando lo requiera la Administración tributaria por la cuantía o característica de la renta aquí obtenida.

Pues bien, se modifica esta obligación en lo siguiente:

- Solo se exige nombrar representante, en determinados casos, a los contribuyentes del IRNR que no sean residentes en otro Estado miembro de la UE, y no a todos los residentes en el extranjero. En el caso de Estados del EEE no miembros de la UE, no se les exigirá el nombramiento de representante cuando exista normativa sobre la asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación.
- A los contribuyentes obligados a nombrar representante, además de que tengan que hacerlo en los casos que ya estaban obligados, también lo deberán nombrar cuando lo requiera la Administración tributaria por la posesión de un inmueble en nuestro país.
- Se especifica que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en otro Estado de la UE o del EEE -en ese último supuesto con normativa de asistencia mutua- actuarán por medio de las personas que ostenten su representación legal conforme a la LGT.

Determinación de la base imponible (art. 18 LIRNR)

- Se introduce un nuevo apartado especificando que se integrará en la base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos que estén afectos a un EP situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero (hasta ahora solo se integraban las plusvalías con motivo del traslado de elementos de un EP que cesa y las de elementos afectos a un EP que se traslada).
- El resto de novedades en este aspecto ya se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades sobre el “exit tax”, sustituyéndose también el aplazamiento por el fraccionamiento cuando el traslado es a la UE o al EEE.

Período impositivo y devengo (art. 20 LIRNR)

Se especifica que se entenderá concluido el período impositivo en el momento en el que la entidad se traslade al extranjero.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Imputación temporal (art. 14.2 h LIRPF)

Se actualiza la regla especial de imputación temporal (modificándose los requisitos para que no se aplique esa especialidad de imputación que obliga a imputar cada año la diferencia entre el valor liquidativo al final y al principio del mismo), en relación a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de contratos de seguro

de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, para adaptarla a la normativa de seguros actualmente en vigor.

Reducción del rendimiento neto procedente del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (art. 23.2 LIRPF)

Como es sabido, esta reducción del 60% solo era aplicable a los rendimientos netos positivos “respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”. Debido a que el Tribunal Supremo interpretó de manera laxa este requisito, entendiéndose que se puede aplicar la reducción cuando un rendimiento de estas características no se hubiera declarado por el contribuyente, pero lo hubiera admitido después del requerimiento administrativo. Ahora se modifica la redacción del precepto para aclarar las siguientes cuestiones sobre el beneficio fiscal (se aplica ya en el ejercicio 2021):

- Solo será aplicable cuando estos rendimientos hayan sido calculados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de comprobación.
- No será aplicable respecto de los rendimientos derivados de ingresos no incluidos o de gastos deducidos indebidamente y que se regularicen en un procedimiento de comprobación, incluso cuando se reconozcan en el procedimiento.

Transmisiones a título lucrativo (art. 36 LIRPF y D.T. 1ª.4)

Se modifica este precepto con la finalidad de que un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante (tributando por la plusvalía resultante de comparar el valor de transmisión del beneficiario con el de adquisición para el causante, y no por diferencia entre el de transmisión y el declarado en el pacto sucesorio), pero solo en los siguientes casos:

- Si lo transmite el beneficiario antes de que transcurran 5 años desde la fecha en que se realizó el pacto sucesorio (sin que haya fallecido el causante).
- Si fallece el causante antes de esos 5 años, solo si la transmisión por el beneficiario se realiza antes del óbito.
- Por DT 1ª.4, únicamente se aplica esta norma especial a transmisiones efectuadas después de la entrada en vigor de esta LMPFF (desde el 12/07/2021).

Por lo tanto, si se formalizó un pacto sucesorio, por ejemplo, el 27 de junio de 2018, habiendo fallecido o no el causante, y se transmitió por el beneficiario el bien adquirido en base a dicho pacto en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la LMPFF, no se aplicará esta norma especial.

Si no hubiera fallecido el causante, y el bien se transmite por el beneficiario el 24 de noviembre de 2021, sí se aplicará esta norma, al igual que si la transmisión se produce hasta el 27/06/2023, y no se aplicará cuando se transmita después de dicha fecha.

Si el causante falleciera, por ejemplo, el 30 de septiembre de 2021, a la transmisión del bien por el beneficiario realizada después no se le aplica esta regla especial, y tampoco cuando el fallecimiento suceda antes de 27/06/2023 si la transmisión se realiza con posterioridad.

De esta forma se intenta impedir la utilización de estas figuras especiales, de los derechos civiles de algunos territorios, para actualizar valores y fechas de adquisición de elementos patrimoniales, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF)

Las modificaciones introducidas se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades referente a la transparencia fiscal internacional.

Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva (art. 94 LIRPF) (con efectos 1 de enero de 2022)

Se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

- Por un lado, en la letra a) del apartado 1 se actualiza la mención al actual Reglamento de desarrollo de la Ley de instituciones de inversión colectiva.
- Por otro lado, en la letra a) del apartado 2 se añade un tercer requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

Aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022 (Disposición transitoria trigésima sexta)

El régimen de diferimiento no se aplicará a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas.

Obligaciones de información sobre criptomonedas (DA 13ª.6 y 7)

Se añaden dos apartados a la citada disposición adicional con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imposables relativos a monedas virtuales:

- Se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales (identificando también a autorizados y beneficiarios), a cargo de residentes en España o EP's de residentes en el extranjero, que proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio si también prestan el servicio de tenencia.
- Se establece, también para residentes en España o EP's de residentes en el extranjero que proporcionen servicios de cambio entre criptomonedas y dinero de curso legal o entre diferentes criptomonedas, o que intermedien en esas operaciones, y para lo obligados del guion anterior, la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Base imponible (art. 9, 18.1 y 2 y 30 LISD)

- Para calcular la base imponible, se sustituye el concepto de valor real por el de "valor de los bienes y derechos", considerándose que este último, salvo reglas especiales, es el "valor de mercado". No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado,

esa magnitud se tomará como base imponible.

- Se entiende por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.
- En el caso de bienes inmuebles su valor será “el valor de referencia” previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario en la fecha de devengo, haciéndose la previsión de que, si el valor declarado es superior al de referencia, prevalece el declarado. Cuando no se disponga del valor de referencia, la base imponible será la mayor de dos: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.
- El valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación. En estos casos, para que la Administración tributaria pueda resolver, necesitará un informe previo preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro -el valor de referencia ratificado o corregido deberá motivarse con expresión de la resolución de la que traiga causa, expresando todos los elementos precisos para su determinación- a la vista de la documentación aportada. También emitirá este informe cuando lo solicite la Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.
- Se explicita que la Administración no podrá comprobar el valor de los inmuebles cuando la base imponible sea el valor de referencia o se haya declarado uno superior.
- Se regula la acumulación de donaciones incluyendo los contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante.

Normativa aplicable en la liquidación del impuesto (D.A. 2ª. Uno LISD)

En aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de septiembre de 2014, se extiende a los extranjeros no residentes ni en la UE ni en el EEE, las reglas para tributar por la normativa de la Comunidad Autónoma que les corresponda.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

Base imponible en los bienes inmuebles (art. 10 LIP)

Los inmuebles se computarán, como ahora, por el mayor valor de tres: el valor catastral, “el determinado” o comprobado por la Administración a efectos de otros

tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. La novedad es que se incluye entre los valores a tener en cuenta en este impuesto el determinado por la Administración en un procedimiento -que será el de referencia-.

Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias (art. 17 LIP)

- Como hasta ahora, los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto. La novedad es 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, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador. Hasta ahora el criterio administrativo era que no se incluían en la base imponible los seguros sin posibilidad de rescate. Hay que tener en cuenta que esa novedad no se aplica a contratos de seguro temporales que solo incluyan prestaciones por fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.
- Se establece una nueva regla de valoración cuando se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, debiendo computarse por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

Especialidades de la tributación de no residentes (D.A. 4ª LIP)

La previsión que ya estaba vigente de que los contribuyentes residentes en países distintos de España de la UE o del EEE tienen derecho a aplicar las normas de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de sus bienes y derechos, se extiende a cualquier contribuyente no residente.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (art. 7.5 TRITPyAJD)

Se aclara que, con independencia de la condición del adquirente, no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones enumeradas en la norma cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica. Con la nueva redacción se intenta explicitar que, en las compras a particulares por empresarios o profesionales

de bienes muebles, se produce el hecho imponible en esta modalidad. Esta modificación recoge la jurisprudencia europea que el Tribunal Supremo ya ha hecho suya.

Base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados (arts. 10, 13, 17, 25, 30 y 46 TRITPyAJD)

- Para calcular la base imponible se sustituye el concepto de valor real por el “valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”, considerándose que este último, salvo reglas especiales, se considerará que es el “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 las magnitudes se tomará como base imponible.
- Se da la misma definición de valor de mercado que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- En el caso de bienes inmuebles su valor será “el valor de referencia” previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario en la fecha de devengo, haciéndose la previsión de que, si el valor declarado es superior al de referencia, prevalece el declarado. Cuando no se disponga del valor de referencia, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.
- El valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación. En estos casos, para que la Administración tributaria pueda resolver, necesitará un informe previo preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro -el valor de referencia ratificado o corregido deberá motivarse con expresión de la resolución de la que traiga causa, expresando todos los elementos precisos para su determinación- a la vista de la documentación aportada. También emitirá este informe cuando lo solicite la Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.
- Se aclara que la Administración no podrá comprobar el valor de los inmuebles cuando la base imponible sea el valor de referencia o se haya declarado uno superior.
- Respecto a la base imponible de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, se establece que cuando se determine en función del valor de bienes inmuebles, el de los mismos no podrá ser inferior al determinado para calcular la base de la modalidad de

Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

- Se modifica el artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores para sustituir el concepto de valor real por el de “valor” y se establece que los valores netos contables de los inmuebles, que se sustituían por los valores reales de los mismos, se han de sustituir por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, según lo dispuesto en la norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (usando el valor de referencia cuando procede).

7. Impuesto sobre el Valor Añadido

Responsables del Impuesto (art. 87 y apartado Quinto del ANEXO de la LIVA)

- Se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los Agentes de Aduanas. A partir de ahora, serán responsables subsidiarios las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- Se extiende 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, a los bienes objeto de Impuestos Especiales excluidos hasta la fecha, para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del IVA al amparo del régimen, con devengo del Impuesto a la salida pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública. En caso de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la responsabilidad no se exige al titular del depósito si la salida o el abandono de los bienes se ha realizado por persona autorizada para ello que conste en el registro de extractores, registro que se crea a estos efectos.
- En consonancia con lo anterior, se concreta qué personas o entidades se consideran extractores. Además, se establece la obligación de que estas personas se inscriban en un Registro de extractores, y los titulares de los depósitos quedan obligados a verificar que los extractores, que realizan las operaciones que determinan su inclusión en el Registro, efectivamente están inscritos.

Régimen Especial del Grupo de Entidades (art. 163 nonies)

Se especifica que la entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, matizando que se incluyen las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda

tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignados por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

8. Impuesto General Indirecto Canario

Responsables del Impuesto (art. 21 bis de la Ley 20/1991)

Se incorporan las modificaciones incluidas en el IVA en cuanto a la responsabilidad tributaria en las liquidaciones aduaneras.

Infracciones y sanciones (art. 63 Ley 20/1991)

Se tipifica como infracción tributaria el retraso o incumplimiento de la obligación de la llevanza de libros en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, y se establecen las correspondientes sanciones.

9. Impuestos Especiales

Depósito fiscal (art. 10.4 LIIEE)

Se clarifica que, para que el titular de un depósito fiscal obtenga la autorización para operar como tal, es necesario que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Infracciones y sanciones (art. 19 LIIEE)

Se añaden nuevos supuestos de infracciones tributarias:

- Se considera infracción tributaria grave la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales, que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria del 50% de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 300€.

- También se considera infracción grave el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas.
- Se establece una nueva la sanción cuando la conducta realizada sea tipificada como infracción por tenencia, con fines comerciales, de labores del tabaco para liar que no ostenten marcas fiscales o las ostenten sin cumplir los requisitos establecidos en la norma (leve): multa de 90€ por cada kilogramo de picadura, con un importe mínimo de 600€ por cada infracción.
- Se establece una nueva infracción tributaria calificada de leve por el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma para la aplicación de un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando no constituya infracción tributaria grave. La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 10% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en la norma.

Impuesto Especiales sobre el Carbón (art. 87 LIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los sujetos pasivos de los requisitos establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado al carbón objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado al carbón respecto del cual se haya incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50%. Cuando esta infracción no se considere grave la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10%.

Impuesto Especiales sobre la Electricidad (art. 103 LIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los contribuyentes del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en la norma, necesarios para la aplicación de las exenciones o reducciones en la base imponible previstas en

aquella, cuando no se justifique el uso o destino dado a la electricidad objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado a la energía eléctrica respecto de la cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50%. Cuando esta infracción no se considere grave, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10%.

10. Ley Orgánica de Represión del Contrabando

Tipificación de las infracciones (art. 11.1. ley Orgánica 12/1995)

Se modifica la norma para que, con independencia del valor de los bienes, géneros o efectos objeto de contrabando, cuando se realice una de las conductas tipificadas como contrabando, y no sea constitutiva de delito, esa conducta sea tipificada como infracción administrativa, aclarando que dichas infracciones solo se pueden apreciar cuando concorra dolo o cualquier grado de negligencia.

11. Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

Se modifica la ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en consonancia con la modificación de los artículos 113 y 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT) para dejar claro que la competencia para autorizar la entrada en domicilios constitucionalmente protegidos que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos -incluso con carácter previo al inicio formal del mismo- corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo.

12. Ley General Tributaria

Principios de ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT)

Se prohíbe que se aprueben mecanismos de regularización tributaria que impliquen una disminución de la cuantía de la deuda tributaria (amnistía fiscal).

Intereses de demora (art. 26.2.f) LGT)

Como sabemos, cuando un contribuyente obtiene una devolución improcedente, la Administración le puede exigir el interés de demora. A partir de ahora se aclara que el pago de dichos intereses, cuando el obligado regularice voluntariamente su situación tributaria antes de que sea requerido por la Administración, será compatible con el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Recargos por declaración extemporánea (art. 27.2 LGT)

Se modifica el régimen de recargos, estableciéndose un sistema de recargos creciente mes a mes.

- Un 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración. Recargos aplicables:

Regularización= R	Antes	Ahora	Diferencia
R < 1 mes	5	1	4
1 < R < 2 meses	5	2	3
2 < R < 3 meses	5	3	2
3 < R < 4 meses	10	4	6
4 < R < 5 meses	10	5	5
5 < R < 6 meses	10	6	4
6 < R < 7 meses	15	7	8
7 < R < 8 meses	15	8	7
8 < R < 9 meses	15	9	6
9 < R < 10 meses	15	10	5
10 < R < 11 mes	15	11	4
11 < R < 12 meses	15	12	3
R > 12 meses	20 + i	15 + i	5

i= interés de demora

- Si la Administración regulariza la situación tributaria de un contribuyente, sin sanción, y este regulariza mediante declaraciones o autoliquidaciones otros períodos del mismo impuesto y por los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración, solo se le exigirán intereses de demora, y no recargos, si se cumplen todas las circunstancias siguientes (ver STS de 23/11/2020, Rec. N° 491/2019):
 - La autoliquidación o declaración se presente en el plazo de 6 meses desde el siguiente a la notificación de la liquidación.
 - Se reconozcan y paguen completamente las cantidades resultantes.
 - No se solicite rectificación de la autoliquidación ni se recurra la liquidación emitida por la Administración.
 - No derive sanción de la regularización administrativa.

- El nuevo régimen de recargos será de aplicación a los exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y que no hayan adquirido firmeza (D.T.1ª.1 LMPFF)

Obligaciones tributarias formales (art. 29.2.j) LGT) (entra en vigor a los 3 meses de la entrada en vigor de la ley, luego el 11/10/21 -D.F. 7ª.a) LMPFF-)

Nueva obligación para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas: deberán garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Y, por norma reglamentaria, se podrán exigir determinadas especificaciones técnicas a esos programas o que estén certificados y tengan formatos estándar.

Intereses de demora en las devoluciones derivadas de la normativa derivada de cada tributo (art. 31.2 LGT)

- Como sabemos, cuando la Administración se retrasa y no devuelve en plazo las cantidades que correspondan a los contribuyentes de un tributo, debe de abonar los intereses de demora que correspondan. La novedad es que, a efectos del cálculo de dichos intereses, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración.
- Si la devolución se ordena por un procedimiento de inspección, no se computarán para el cálculo de los intereses de demora los días en los que la Administración no pudo efectuar actuaciones y estuvo suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario, o cuando se amplía el plazo del procedimiento en el caso de que el obligado manifieste que no tiene o no va a portar la información solicitada, o no la aporta íntegramente en el plazo concedido.

Intereses de demora en la devolución de ingresos indebidos (art. 32.2 LGT)

En el caso en que se acuerde la devolución de ingresos indebidos en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días en que la Inspección no puede efectuar actuaciones y quedó suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario.

Representación de personas o entidades no residentes (art. 47 LGT)

Se suprime el requisito de designar, en todo caso, representante con domicilio en territorio español cuando un no residente opere aquí a través de un EP. Se designará representante solo cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.

Plazos de prescripción tributarios (D.A. 9ª.2 RD-ley 11/2020 modificada por la D.F. 3ª LMPFF)

La DA 9ª del RD-ley 11/2020 suspendió los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria desde el 14/03/2020 al 30/05/2020, lo cual alargaba todos los plazos de prescripción que estuvieran corriendo o se iniciaran dentro de dichas fechas.

Pues bien, ahora se establece que la suspensión de los plazos de prescripción solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalizarían antes del día 1 de julio de 2021.

Ello significa que, por ejemplo, la Renta de 2016 cuyo plazo de prescripción finalizaría el 30 de junio de 2021, por la suspensión establecida en el Real Decreto-ley 11/2020, finalizará 78 días después. Sin embargo, como para la Renta 2017 su plazo de prescripción "normal" finalizaría el 30 de junio de 2022, éste no se alarga, ni tampoco el del Impuesto sobre Sociedades de 2016 de una entidad con ejercicio coincidente con el año natural.

Medidas cautelares (art. 81 LGT)

Se añade un nuevo supuesto en el que la Administración podrá adoptar medidas cautelares: 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. De esta manera se trata de evitar que los procedimientos de suspensión con otras garantías, o con dispensa de ellas, puedan ser utilizados de forma fraudulenta.

Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT y D.T. 2ª LMPFF)

- Se reduce a 600.000€ (antes 1.000.000€) el importe de las deudas y de las sanciones pendiente de pago para que los deudores a la Hacienda Pública sean incluidos en la publicación periódica de sus nombres.
- Se incluyen en el listado, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.
- Se aclara que el periodo en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias, para que no se integren en la lista de deudores, es el plazo reglamentario de ingreso en periodo voluntario determinado por la norma -y no se puede alargar, por ejemplo, por solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento-. A estos efectos, se entenderá como período voluntario de pago original de la deuda el período voluntario de pago inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera

atravesar la deuda tributaria.

- No se incluirán en el listado a los deudores que paguen la totalidad de la deuda tributaria y las sanciones antes de la finalización del periodo de alegaciones a la inclusión en la lista.
- Para la publicidad de los morosos de 2021 no se tomará como fecha de referencia la de 31/12/20, sino el último día del mes inmediato posterior al que se produzca la entrada en vigor de esta norma (luego 31/08/21), aplicándose a esa lista las modificaciones de esta LMPFF, y publicándose en el plazo de seis meses desde dicha fecha de referencia.

Entradas de la inspección en el domicilio constitucionalmente protegido (art. 113 y 142.2 LGT)

- Se explicita que la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido debe de estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.
- Lo verdaderamente relevante es que establece que la solicitud y concesión de la autorización administrativa o judicial podrán practicarse aún con carácter previo al inicio formal del procedimiento, siempre que el acuerdo contenga la identificación del contribuyente, el concepto y los períodos de comprobación.
- En el art. 142.2 de la LGT ahora se especifica que la solicitud de autorización judicial requiere incorporar el acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa.
- Como hemos visto antes, esto se refuerza con la modificación del art. 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para establecer que esos Juzgados conocerán también de la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo al inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición

Poniendo en relación estas modificaciones legislativas con las sentencias del Tribunal Supremo de 1 y de 10 de octubre de 2020, con números de recurso 2966/2019 y 2818/2017, respectivamente, lo más relevante es que se apartan del criterio jurisprudencial en cuanto se establece que la solicitud de autorización judicial y la concesión puedan practicarse antes del inicio formal del procedimiento

administrativo aunque, eso sí, exigiendo que el acuerdo identifique al obligado tributario, los conceptos y períodos de comprobación y que se aporten al órgano judicial.

Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración (art. 130 LGT)

Se añade una nueva causa de terminación de este procedimiento: por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.

Plazo de las actuaciones inspectoras (art. 150.3 LGT)

Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de actuaciones inspectoras por la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales, determinando el momento en el que finaliza la suspensión en este caso.

Actas de disconformidad (art. 157.2 LGT)

Se suprime la obligación de emitir informe de disconformidad, aunque sí puede acompañarse al acta. Actualmente el contenido del informe es frecuente que ya se recoja dentro del acta.

Recaudación en período ejecutivo (art. 161.2 LGT)

- Las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario, habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo. Se intenta evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie.
- Se especifica que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la ley 22/2003, Concursal.

Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria (art. 175.1 LGT)

Se concreta que, en este procedimiento, el período voluntario de pago de las deudas es el originario, para que quede claro que lo que ocurra respecto al deudor principal, como aplazamientos o suspensiones, no tendrá incidencia en el procedimiento seguido con el responsable.

Sujetos infractores (art. 181 LGT)

Se añade un nuevo supuesto de sujeto infractor: la entidad dominante en el régimen especial de entidades del IVA.

Reducción de las sanciones (art. 188.1 y 3 LGT y D.T.1ª.2 LMPFF)

- Se eleva al 65% 100 (antes 50%) la reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo.
- Se eleva al 40% (antes 25%) la reducción de la sanción cuando se realice el ingreso total del importe en plazo voluntario de pago y no se plantee recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción y la liquidación correspondiente en la vía administrativa.
- Estas dos nuevas reducciones se aplicarán a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que resulten más favorables para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.
- Asimismo, se aplicará la reducción del 40%, en lugar del 25%, si se cumple lo siguiente: desde la entrada en vigor de esta ley, y antes del 01/01/22, el interesado acredite que ha desistido del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, contra la liquidación; y que el importe restante de la sanción se ingrese en los plazos establecidos para la liquidación administrativa que se realizará cuando se acredite el desistimiento (art. 62.2 LGT).

Infracciones tributarias (arts. 198.4 y 199.7 LGT)

Se eleva el importe mínimo de la sanción, de 100 a 600€, por no presentar en plazo o por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración (aduanera) sumaria de entrada del artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y uso de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable (art. 201 bis LGT y D.F. 7ª.a) (entrada en vigor 3 meses después de que entre en vigor la LMPFF -11/10/21-)

- Se introduce un nuevo supuesto de infracción tributaria grave por la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando permitan: llevar contabilidades distintas, no reflejen, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones distintas a las realizadas, alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable, no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria y no se certifiquen, si existiera esta obligación por disposición reglamentaria.
- La infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000€, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000€ por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.
- Constituye infracción tributaria grave la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido, cuando no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.
- Esta última infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000€ por cada ejercicio.

Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209.2 LGT)

Se amplía a 6 meses (actualmente 3) el plazo del que dispone la Administración para iniciar el procedimiento sancionador.

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa (art. 233.6 y 9 LGT)

- El Tribunal Económico-Administrativo podrá inadmitir las solicitudes de suspensión, en los supuestos en que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación y cuando se aprecie que, al

dictar el acto administrativo se ha podido incurrir en error matemático, material o de hecho, cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo la existencia de indicios de esos supuestos.

- Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la 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, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Limitación para disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas de Estado comunitarias (art. 260.4 LGT)

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se prohíbe disfrutar de esos beneficios fiscales a quienes hubieran disfrutado de ayudas de Estado ilegales hasta que no las hayan reembolsado.

Revocación del NIF de entidades inactivas (D.A. 6ª.4 LGT)

- Se impide que las entidades con el NIF revocado puedan realizar inscripciones en un registro público.
- Se impide que puedan otorgar escrituras ante Notario, salvo que sea para los trámites encaminados a la cancelación de la nota marginal en registros expresando esa revocación.
- Estas modificaciones hay que conectarlas con la modificación de la Ley del Notariado que luego veremos.

Información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª.1 y 2 LGT)

- Se establece la obligación de informar también en el modelo 720 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, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

- En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000€.
- La sanción será de 100€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500€, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Intereses de demora y recargos por declaración extemporánea sobre la deuda aduanera (D.A. 20ª.1.d) LGT)

Respecto a estas deudas, se aclara la incompatibilidad de la exigencia de los recargos por declaración extemporánea con los intereses de demora.

Período durante el que las instituciones financieras tienen que conservar las pruebas documentales de las declaraciones informativas (D.A.22ª.6 LGT)

Estas pruebas tienen que estar a disposición de la Administración hasta el fin del quinto año siguiente al que se deba suministrar la información de las cuentas.

13. Ley del Catastro Inmobiliario

- Amplía los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de las Administraciones Locales y entidades gestoras del IBI, sin que se obligue por la ordenanza fiscal, en lo referente a actos sujetos a licencia o autorización administrativa.
- Se habilita un régimen de comunicaciones por el que la información suministrada por deber de colaboración queda amparada por la exención de la obligación de declarar, siempre que se cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración.
- Se trasladan los efectos del procedimiento de subsanación al momento en el que la Administración tributaria tiene constancia de la discrepancia entre descripción catastral y realidad, facilitando el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria.
- Se da eficacia a los actos dictados en los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, inspección y regularización catastral desde la fecha de los hechos, actos o negocios originarios.
- Se establece el régimen transitorio para determinar el valor de referencia de cada inmueble mientras no se apruebe el desarrollo reglamentario:
 - Inmuebles urbanos: la Dirección General del Catastro (DGC) en la resolución que apruebe definirá su ámbito de aplicación y concretará los criterios y las reglas de cálculo, módulos básicos del suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como campos de aplicación de coeficientes correctores.
 - Inmuebles rústicos sin construcciones: la resolución de la DGC definirá el ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, así como importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

14. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Exenciones (Art. 82.1.c) TRHLL)

- Se aclara que las personas físicas no residentes, al igual que las residentes en territorio español, están exentas del Impuesto.

- Se especifica que, para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios (INCEN) cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, dicha magnitud se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, con independencia de la obligación de consolidación contable.

15. Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006)

Definición de jurisdicción no cooperativa (DA 1ª)

- Se cambia el término de “paraísos fiscales” por el de “jurisdicciones no cooperativas”, conforme a la tendencia internacional.
- Aparte de tener tal consideración los países y territorios que se determinen por Orden Ministerial, se añade que también tendrán tal consideración los regímenes fiscales perjudiciales.
- También se da nueva redacción a los criterios de actualización para determinar la relación de jurisdicciones no cooperativas en base a criterios de transparencia, que faciliten o no la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en esos territorios y la existencia de baja o nula tributación.
 - Se define qué se entiende por efectivo intercambio de información tributaria: la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en esa materia en los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
 - Se entiende por baja tributación que el país o territorio aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR.
 - Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR, según corresponda.
 - Tendrán la consideración de impuestos idénticos o análogos los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto de este lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

- Mientras no se apruebe la Orden Ministerial con la relación de jurisdicciones no cooperativas, se entenderán por tales los paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991.

Referencias normativas (DA 10ª)

Se actualizan las referencias normativas a paraísos fiscales por el nuevo concepto de jurisdicciones no cooperativas.

16. Ley del Juego

- Se arbitran medidas para prever e impedir la manipulación de las competiciones deportivas y el fraude en apuestas deportivas, tales como asegurar el seguimiento de la actividad de los participantes, con arreglo a elementos como los patrones de consumo, los medios de pago utilizados o su capacidad económica.
- Se amplía el número de entidades a las que la autoridad que regula el juego puede solicitar información.
- Se exige a los operadores del juego que elaboren un manual específico de procedimientos para luchar contra el fraude.
- Se exigen a los operadores nuevos compromisos como no utilizar denominaciones parecidas a entidades que ofrezcan actividades de juego sin estar autorizados o seguir la actividad de los jugadores para evitar prácticas fraudulentas o de riesgo.
- Se establecen nuevos supuestos para no conceder licencias o autorizaciones cuando no solo la persona o entidad haya sido sancionada antes, sino que lo haya sido cualquier entidad del grupo empresarial o que no haya satisfecho las sanciones pecuniarias anteriores.
- Se establecen nuevas infracciones y sanciones de prácticas fraudulentas o de vulneraciones de la normativa de protección a los jugadores.
- Se explicita el deber de colaboración con la Administración Tributaria de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, que podrá concretarse a través de convenio con la AEAT.

17. Ley 7/2012 de medidas contra el fraude

Limitación del uso de efectivo para determinadas operaciones económicas y modificación del procedimiento sancionador (art. 7 ley 7/2012 y D.T.1ª.3 LMPFF)

- Se disminuye a 1.000€ el importe máximo que podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional (efectos para pagos efectuados después de la entrada en vigor de la norma, aunque correspondan a operaciones concertadas antes).
- No obstante, cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su residencia en España, el importe pagado en efectivo podrá ser de 10.000€ (antes 15.000€) (efectos para pagos efectuados después de la entrada en vigor de la norma, aunque correspondan a operaciones concertadas antes).
- El titular del órgano competente para resolver el procedimiento designará al instructor, que procederá al inicio del mismo y a formular la propuesta de resolución.
- En el procedimiento sancionador se prescinde del trámite de audiencia previa a la resolución.
- Notificada la propuesta de resolución, el pago voluntario y la renuncia a formular alegaciones -antes de la notificación de la resolución- implica la terminación del procedimiento con reducción del 50% de la sanción. Reducción aplicable también a sanciones exigidas antes de la entrada en vigor de la modificación, siempre que las sanciones no se hayan recurrido o no sean firmes. También se aplicará la reducción del 50% si, desde la entrada en vigor -11/07/21- hasta el 01/01/22 el interesado acredita que desistió del recurso contra la sanción y que, en el plazo establecido para pagar las liquidaciones administrativas -art. 62.2 LGT-, se ingresa el resto de aquella.
- El plazo máximo en el que se ha de notificar la resolución expresa es de 6 meses desde la fecha del acuerdo de iniciación.
- Esta nueva reducción se aplicará a los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de esta ley (desde el 11/07/21), aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

18. Ley del Notariado

Números de Identificación Fiscal (art. 23)

En escrituras por las que se constituya una entidad, el notario debe incluir el NIF de la misma y, antes de ello, consultará la lista de NIF's revocados. Si el NIF estuviera revocado, el notario no podrá autorizar o intervenir el documento público.

Comunicaciones entre la AEAT y el Consejo General del Notariado (CGN) y viceversa (art. 24)

- La Administración tributaria comunicará al CGN la existencia de resoluciones judiciales o administrativas que prohíban enajenar, gravar o disponer de acciones o participaciones para su consulta previa por los Notarios antes de autorizar estas escrituras.
- El CGN establecerá un sistema automatizado para que los notarios puedan suministrar a la Administración tributaria la identificación de entidades con NIF revocado que pretendan otorgar un documento público y las operaciones sobre acciones o participaciones que se hubieran otorgado o pretendido otorgar.

19. Normativa sobre tabaco crudo

Como el tabaco crudo no se grava en España, parece que se está produciendo la fabricación clandestina de labores de tabaco a partir del tabaco crudo, y ello utilizando una maquinaria que tampoco está sometida a control.

Para corregir estas conductas, se establece una regulación al respecto a través de esta LMPFF.

Control de los operadores de tabaco crudo (D.A. 1ª LMPFF) (efectos desde 01/01/2022)

Se fija un régimen de control a los operadores de este producto, estableciendo para ellos obligaciones registrales, contables y de información, regulando las facultades de los órganos de control y estableciendo un régimen sancionador específico aplicable al incumplimiento de las obligaciones fijadas por la presente Ley.

Consideración como género prohibido de las máquinas destinadas a la fabricación de labores del tabaco (D.A. 2ª LMPFF) (efectos a los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de esta ley)

Estas máquinas se califican como género prohibido, a efectos de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, cuando los adquirentes o poseedores de las mismas no tengan la condición de operadores autorizados para la fabricación de labores de tabaco, incluyendo a las que realicen primera transformación, o, de otro modo, no sean operadores económicos que adquieran o posean las máquinas en el ejercicio de una actividad económica legítima.

20. Otras modificaciones

Aplicación del régimen fiscal del ICO al ICF (D.A. 3ª LMPFF)

Se establece que se aplicará al Instituto Catalán de Finanzas el mismo régimen fiscal que al ICO, y eso con la normativa vigente y con las modificaciones que se puedan producir a futuro en el régimen fiscal del ICO.

Evaluación de la economía sumergida en el Estado español (D.A. 4ª LMPFF)

Se encomienda al Gobierno para que encargue a expertos independientes la elaboración de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en el Estado español, del fraude fiscal y laboral y de la elusión fiscal, desagregado por territorios, sectores económicos e impuestos.

Se prevé que las Cortes Generales y los Parlamentos Autonómicos, a la vista del estudio, propongan medidas correctoras y que éstas sean fiscalizadas periódicamente por las Cortes Generales.

Modificación de los tipos del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (art. 70 LIIEE)

Se aprueba la modificación de los tipos de gravamen del Impuesto de Matriculación para adecuarlos a la nueva medición de emisiones de CO2 con el nuevo procedimiento WLTP. Se trata de mantener la tributación que se aplicaba en 2020.

Así, los vehículos que emitan hasta un máximo de 144 gramos de CO2 por kilómetro (antes 120) no pagarán impuesto; aquellos que emitan entre 144 y 192 gramos (antes de 120 a 160) pagarán el 4,75%; los que emitan entre 192 y 240 gramos (antes entre 160 y 200) pagarán el 9,75%; y los vehículos que emitan 240 gramos o más (antes más de 200) pagarán el 14,75%.

Ofertas de empleo público en la AEAT, Intervención General del Estado, Tribunal Económico-Administrativo y DGC (D.A. 6ª LMPFF)

Se da al Gobierno un plazo de seis meses para que dicte la normativa necesaria para que en un periodo de ocho años la ratio de personal de las administraciones tributarias en relación con el número de obligados tributarios se aproxime a la media europea.

B) El comercio electrónico y el IVA. Nuevas reglas de tributación aplicables desde el 1 de julio de 2021²

I EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IVA.

1 Introducción

2 Motivación y contexto de la reforma

3 Presupuestos de partida

² **Por Ricardo Álvarez Arroyo**

Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo. DGT

4 Normativa comunitaria objeto de transposición

II NUEVAS ENTREGAS DE BIENES DERIVADAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1 Ventas a distancia intracomunitarias de bienes

2 Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros

3 Reglas comunes a las ventas a distancia de bienes.

4 Ventas de bienes efectuadas a través de una interfaz digital

5 Obligaciones de registro de los titulares de plataformas digitales que facilitan el comercio electrónico.

6 Supresión exención de las importaciones de bienes de escaso valor y nueva exención a la importación de bienes cuando el vendedor se acoja al régimen especial de Importación

III NUEVOS REGIMENES ESPECIALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1 Los nuevos regímenes de ventanilla única

2 Normas generales aplicables a todos los regímenes especiales.

3 El régimen exterior de la Unión

4 El régimen de la Unión

5 El régimen de Importación

6 Modalidad especial para la declaración y el pago del IVA en las importaciones de bienes

EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IVA. NUEVAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN APLICABLES DESDE EL 1 DE JULIO DE 2021

I EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IVA

1. Introducción

El pasado 28 de abril se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa

de los consumidores, cuyo artículo 10 modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) y completa la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico y que establece las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero

El desarrollo reglamentario de las modificaciones contenidas en la LIVA se ha llevado a cabo por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Las nuevas reglas de tributación del IVA de las compras de bienes y servicios derivadas del comercio electrónico efectuadas a consumidores finales comunitarios determinan la sujeción de estas operaciones al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA. Por otra parte, la gestión tributaria del comercio electrónico se sustenta en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasan a ser el procedimiento específico previsto por la ley para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. La reforma involucra también, por primera vez, a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

La nueva regulación tiene como objetivo adaptar la tributación de estas operaciones en el IVA al crecimiento exponencial del comercio electrónico y va a permitir que cada Estado miembro ingrese el IVA que grava las adquisiciones de bienes y servicios que realizan sus consumidores con independencia del lugar desde el que envíen los bienes o presten los servicios. De esta forma, se protegen sus ingresos tributarios y se consigue un reparto justo entre Estados miembros de los ingresos tributarios. La reforma garantiza unas condiciones de competencia equitativas y reduce las cargas administrativas y los costes de gestión del IVA para los operadores mediante la generalización de los regímenes especiales de ventanilla única, a la vez que se incentiva una cooperación reforzada entre los Estados miembros y se potencia el uso de herramientas digitales tanto en materia de la gestión como del control del impuesto.

De esta forma, se incorpora tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones (Régimen exterior de la Unión, Régimen de la Unión y Régimen de

Importación), que sustituyen y amplían los regímenes especiales de ventanilla única vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

2. Motivación y contexto de la reforma

Estas modificaciones vienen motivadas por 3 hechos fundamentales que exigían una respuesta coordinada y un cambio radical en las reglas de tributación del IVA derivado del comercio electrónico para garantizar y modernizar los ingresos tributarios y asegurar la justa competencia entre los proveedores comunitarios y los de fuera de la Unión Europea:

1º Los cambios en la conducta del consumidor.

El sistema IVA fue diseñado originalmente con un régimen de tributación en origen en el que cada Estado miembro recaudaba el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por sus propios empresarios y profesionales. Los consumidores finales raramente adquirirían bienes y servicios fuera de su territorio salvo cuando se desplazaban fuera del mismo. El nacimiento de internet con la generalización de la compra de bienes y servicios a través de red va a permitir al consumidor final, de forma sencilla y desde cualquier aplicación, adquirir bienes procedentes de cualquier parte del mundo y contratar servicios a proveedores no establecidos en su territorio. Por tanto, era necesario mutar a un régimen de tributación en destino para que cada Estado miembros recaudase el IVA derivado de las compras de bienes y servicios efectuadas por sus consumidores, con independencia del lugar donde estuviera situado el proveedor.

2º La globalización del mercado.

Internet y el abaratamiento de los costes de transporte han ampliado el mercado que ahora es global y permite a un número creciente de empresas ampliar su mercado y ofrecer sus productos fuera de su propio mercado nacional. Las nuevas reglas de tributación deberían, en consecuencia, establecer un sistema sencillo para que la obligación del pago del IVA devengado en los Estados miembros en sus ventas a clientes transfronterizos no incrementase las cargas administrativas y dificultase la búsqueda de nuevos mercados. Era necesario establecer sistemas de gestión del IVA derivado del comercio electrónico que fueran sencillos y que evitasen la necesidad de que estos empresarios o profesionales tuvieran que registrarse y presentar declaraciones-liquidaciones de IVA en todos los Estados miembros.

3º El auge de las plataformas digitales.

Las plataformas digitales son los nuevos interlocutores que posibilitan y facilitan el comercio electrónico y permiten a cualquier proveedor ofrecer sus mercancías a los consumidores finales. También son el escaparate virtual al que acceden los propios consumidores. A través de las plataformas digitales del comercio electrónico cualquier proveedor puede ampliar su mercado sin necesidad de grandes costes de infraestructura. Por otra parte, estas interfaces digitales son cada vez son más

hegemónicas y especializadas y han alcanzado una posición de poder en el mercado digital. Parecía, por tanto, razonable que las plataformas digitales colaborasen con la Administración tributaria en la gestión y recaudación del IVA derivado del comercio electrónico comunitario.

3. Presupuestos de partida

El nuevo sistema de tributación de la venta de bienes y servicios de la economía digital a consumidores finales se basa en 3 situaciones del sistema-IVA que ya eran aplicables de forma limitada antes de la reforma:

1º El régimen de sujeción al IVA de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.

Estas prestaciones de servicios, como la suscripción a plataformas de descarga de contenidos audiovisuales o sonoros, acceso a internet, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión cuyos destinatarios son consumidores finales desde el 1 de enero de 2015 ya tributan al IVA del Estado miembro donde se encuentra el consumidor final que los recibe.

2º La extensión de los sistemas de ventanilla única.

El “mini one stop shop” o “MOSS”, como son conocidos a nivel europeo de ámbito limitado, pasa a ser el “one stop shop” u “OSS”, al convertirse en el estándar de la gestión del comercio electrónico con tres modalidades, al ampliar su ámbito de aplicación. El MOSS vigente hasta el 1 de julio de 2021 únicamente estaba previsto para liquidar los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Estos regímenes de ventanilla única que son opcionales para el empresario o profesional, permiten mediante la presentación por vía electrónica de una única declaración-liquidación ante la Administración tributaria del Estado miembro (Estado miembro de identificación) el ingresar el IVA devengado por todas estas prestaciones de servicios sujetas a IVA en el Estado miembro donde se encuentra establecido el consumidor final que las recibe (Estados miembros de consumo), simplificando y reduciendo de forma notable las cargas administrativas de las empresas.

La reforma de 2015 amplió el mecanismo de ventanilla única a los proveedores comunitarios, tal y como la regulación anterior a 2015 había previsto para los proveedores no establecidos en la Comunidad. La nueva regulación del comercio electrónico incorpora tres nuevos regímenes de ventanilla única que integra los anteriores y amplía su ámbito de aplicación a las entregas de bienes efectuadas a favor de consumidores finales.

3º La reforma del régimen comunitario de ventas a distancia de bienes a consumidores finales.

Este régimen de aplicación a las entregas de bienes que son enviados directamente por un proveedor desde un Estado miembro a otro, a favor de consumidores finales, se articulaba como una entrega interior sujeta al IVA del Estado miembro desde el que el

proveedor enviaba que realizaba la entrega, o del Estado miembro del consumidor final lo recibía, en función de que dicho proveedor no hubiera, o hubiera superado un determinado umbral fijado por el Estado miembro de llegada de los bienes (España había fijado 35.000) del volumen de sus ventas a distancia de bienes en dicho Estado miembro. La superación del umbral determinaba que el empresario que envió el bien debía registrarse e ingresar el IVA en dicho Estado miembro. La reforma del comercio electrónico extiende el régimen de ventas a distancia a las mercancías procedentes de fuera de la Unión Europea y elimina los umbrales nacionales en las ventas a distancia intracomunitarias.

4. Normativa comunitaria objeto de transposición

La normativa comunitaria objeto de transposición se contiene fundamentalmente en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, con excepción de su artículo 1 que fue objeto de transposición por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

Debe tenerse en cuenta que en el año 2019, entraron en vigor las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuyo objetivo era reducir las cargas tributarias de las pequeñas empresas al establecerse un umbral comunitario de 10.000 euros anuales para sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, que, de no ser rebasado, determina que el servicio tributa en origen y el proveedor podrá seguir aplicando su IVA nacional a estas operaciones, salvo opción por tributación en destino. También se establecieron medidas de simplificación en materia de facturación en los regímenes especiales.

Se realiza ahora la transposición de la parte fundamental de la normativa comunitaria del régimen de tributación del comercio electrónico en el IVA que, además de las referidas directivas, se completa con la aprobación del Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten

servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes; y del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes.

II NUEVAS ENTREGAS DE BIENES DERIVADAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. Ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes son una nueva categoría del hecho imponible, entrega de bienes (la transmisión del poder de disposición de un bien corporal), que constituyen entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino a un consumidor final (artículo 8.Tres.1º de la LIVA)

Se trata, por tanto, de entregas de bienes que se encuentran en la Comunidad y son vendidos y enviados desde un Estado miembro por un proveedor a un consumidor final que lo recibe en otro Estado miembro. Es indiferente que los proveedores se encuentren o no establecidos en la Comunidad. Lo importante, como se ha señalado, es que los bienes se envíen por el proveedor entre dos Estados miembros y que el destinatario sea un consumidor final.

Si el destinatario es un empresario o profesional no existirá tal venta a distancia intracomunitaria de bienes puesto que será de aplicación el régimen de operaciones intracomunitarias entre empresarios, dando lugar a una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de envío efectuada por el vendedor y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta a IVA en el estado de llegada efectuada por su cliente.

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes quedan sujetas al IVA del Estado miembro donde el consumidor final recibe la mercancía. De esta forma, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español y, por tanto, quedan sujetas a IVA español, cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente. Si el lugar de llegada es otro Estado miembro quedarán sujetas al IVA de dicha Estado miembro.

No obstante, cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas por un proveedor que esté establecido únicamente en un único Estado miembro y el importe total, excluido el IVA de dichas ventas y/o prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en la Comunidad no haya superado los 10.000 euros durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional, dichas entregas tributarán en origen y, por tanto, quedarán sujetas al IVA del Estado miembro desde donde se envía la mercancía a favor del consumidor final situado en otro Estado miembro (artículos 68.Tres y 73 de la LIVA) .

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite de 10.000 euros pasarán a tributar en destino.

Esta medida, trata de evitar que aquellos pequeños empresarios comunitarios que raramente realizan operaciones transfronterizas de comercio electrónico no tengan que aplicar las nuevas reglas y repercutan su IVA nacional en estas ventas a distancias o servicios prestados por vía electrónica que realizan de forma ocasional.

No obstante, será posible optar por la tributación en destino, aunque no se haya superado el umbral de los 10.000 euros.

Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará a través de la declaración censal y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

2. Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros

Constituyen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un consumidor final situado en un Estado miembro (artículo 8.Tres.2º de la LIVA).

Los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados podrán optar por la declaración-liquidación del IVA devengado en todos los Estados miembros a través de un régimen de ventanilla única, régimen especial de Importación, siempre que el valor intrínseco de los bienes no supere los 150 euros.

Por otra parte, dado que la normativa del IVA no define qué debe entenderse por valor intrínseco de una mercancía, se señala que deberá determinarse conforme a lo previsto en la normativa aduanera.

Estas ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros quedarán sujetas a IVA en el territorio de aplicación del impuesto español cuando se importen a través de otro Estado miembro pero dicho territorio sea el lugar donde los bienes se entregan al consumidor final que los adquiere. Por tanto, es necesario que los bienes se importen en un Estado miembro distinto del de destino final.

En el caso de que la importación se efectuó directamente en el territorio de aplicación del impuesto con destino al cliente, únicamente quedarán sujetas a IVA español cuando el proveedor se haya acogido al régimen de ventanilla única, régimen de Importación. En otro caso, no estará sujeta la venta a distancia de bienes importados y la operación constituirá una importación de bienes efectuada por el proveedor o el propio consumidor final según las condiciones contractuales. En el caso de que el importador sea el consumidor final será posible que la persona que presente los bienes para su despacho ante la aduana de importación opte a la aplicación de la modalidad especial para la declaración y el pago del IVA en las importaciones de bienes regulada en la Directiva y en la Ley del Impuesto (artículo 167 bis de la LIVA).

3. Reglas comunes a las ventas a distancia de bienes

A pesar de que, con carácter general, las ventas a distancia de bienes, intracomunitarias o procedentes de países y territorios terceros, exigen que el destinatario de la entrega sea un consumidor final, se producirá también una venta a distancia de bienes, en las condiciones señaladas en cada caso, cuando el destinatario, a pesar de tener la condición de empresario o profesional actuando como tal, sea alguna de las personas a las que es de aplicación el régimen de no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes del artículo 14 de la LIVA.

Dicho régimen de no sujeción establecido en la Directiva armonizada es aplicable a empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, o que realicen exclusivamente operaciones exentas que no originan el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto, o que sean personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales

Por otra parte, por razones técnicas, quedan excluidos de estas modalidades de ventas a las entregas de bienes que tengan la consideración de medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º de la LIVA y las entregas de bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º del mismo texto legal.

En todo caso, es necesario que el transporte sea realizado de forma directa o indirecta por el vendedor o por su cuenta. A estos efectos, de conformidad con el artículo 5 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, directamente aplicable, se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, de forma directa o indirecta cuando el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que realiza la entrega material al cliente; también cuando sea un tercero quien se encargue de la expedición o el transporte pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad de la entrega; igualmente cuando el proveedor facture y cobre el precio del transporte al cliente aunque remita ulteriormente los bienes a un tercero que se encargará de organizar la expedición de los bienes.

Con carácter general se considerará que el vendedor interviene de forma directa o indirecta en la expedición o transporte de los bienes cuando contribuya por cualquier medio a la entrega efectuada por un tercero, ponga en contacto al transportista con el cliente o facilite la información necesaria para que un tercero entregue los bienes al consumidor final.

No obstante, si el proveedor no interviene de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes no tendrá la consideración de una venta a distancia de bienes. En particular, cuando el cliente transporte él mismo los bienes u organice la entrega de los bienes con un tercero sin intervención del proveedor. En estos casos, no serán de aplicación las reglas de comercio electrónico y quedarán sujetas al IVA en el Estado miembro de salida de la mercancía, o no sujetas a IVA cuando se envíen desde un país o territorio tercero.

4. Ventas de bienes efectuadas a través de una interfaz digital

Ley que define una nueva categoría de entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital o un mercado en línea, que serán aquellas entregas de bienes atribuidas a un empresario o profesional titular de una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares facilite la venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o la entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional no establecido en la misma a un consumidor final (artículo 8 bis LIVA).

En estos casos, se considera que dicho empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y que la expedición o el transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega por él realizada. De esta forma, la Ley le atribuye la realización de una compra-venta de bienes como si hubiera adquirido en nombre propio los bienes al proveedor para su reventa, igualmente, en nombre propio al consumidor final.

Esta ficción establecida en la Directiva comunitaria establece consecuencias tributarias para el titular de la plataforma digital que facilita el comercio electrónico, aunque, en realidad, la venta del bien es realizada directamente por el proveedor al consumidor final.

A estos efectos, los criterios que deben seguirse para determinar que la internet digital facilita estas operaciones se detallan en los artículos 5 ter y 54 ter del referido Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, se considera que se facilita el comercio electrónico cuando mediante la utilización de una interfaz electrónica un proveedor pueda poner bienes a la venta y entablar contacto con un cliente que dé lugar a la realización de una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, cuando el titular de la interfaz digital no haya establecido alguna de las condiciones en las que se realice la entrega de bienes, ni esté implicado en autorizar el cobro al cliente, ni en la orden o la entrega de las mercancías, se considerará que no facilita el comercio electrónico.

Tampoco se entenderá que la plataforma digital facilita el comercio electrónico, cuando se limite únicamente a la tramitación de los pagos, o la mera inclusión o a la publicidad de las mercancías, o cuando solamente re-direccione o transfiera al cliente a otras plataformas en las que se ofrezcan productos para la venta, sin ninguna intervención adicional en el suministro del bien.

Cuando el titular de la plataforma digital facilite la venta a distancia de bienes importados de fuera de la Comunidad cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros se considerará que, a efectos del IVA, se producen dos operaciones:

-Una primera entrega de bienes efectuada por el proveedor a la plataforma que no estará sujeta a IVA aplicando las reglas generales de localización de las entregas de bienes puesto que las mercancías se envían desde fuera de la Comunidad.

-Una segunda entrega que efectúa la plataforma digital al consumidor final a la que se atribuye el transporte y que constituirá una venta a distancia de bienes importados pudiendo el titular de la interfaz digital optar la declaración-liquidación del IVA devengado por estas operaciones que se le imputan a través de la ventanilla única.

Cuando la plataforma digital que facilita la venta comunitaria de bienes de un proveedor no establecido en la Comunidad, porque la mercancía ya se encuentra en la Unión Europea, se producen también dos operaciones:

-Una primera entrega de bienes efectuada por el proveedor a la plataforma que constituye también una entrega de bienes sujeta a IVA en la Comunidad pero que la Directiva declara exenta. Cuando la mercancía estuviera almacenada en el territorio de aplicación del Impuesto, el nuevo artículo 20 bis determina la exención del impuesto de estas entregas de bienes.

Esta exención se establece para evitar la doble imposición y constituye una exención plena que no será limitativa del derecho a la deducción del IVA soportado por el proveedor no establecido que la realice la entrega (artículo 94.1º, letra c) de la LIVA).

-Una segunda entrega de bienes efectuada por la plataforma al consumidor final dará lugar que dará lugar a una entrega interior o a una venta a distancia intracomunitaria de bienes en función del destino final de la mercancía. Estas entregas de bienes podrán también ser declaradas opcionalmente por la plataforma digital a través de los regímenes especiales de ventanilla única.

Por otra parte, se establece que el devengo del IVA de las entregas de bienes efectuadas a favor del titular de la interfaz digital, así como la efectuada por el mismo al cliente, se producirá con la aceptación del pago del cliente (artículo 75.Tres de la LIVA).

5. Obligaciones de registro de los titulares de plataformas digitales que facilitan el comercio electrónico

El empresario o profesional que, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones que deberá estar, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados. El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación. (artículo 166 bis de la LIVA)

En el supuesto de que dicho empresario o profesional no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011.

Este registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido deberá incluir, entre otra información, el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la

utilización de la interfaz; la descripción de los bienes y de los servicios, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega o prestación.

No obstante, cuando tenga la condición de sujeto pasivo y se encuentre acogido a los regímenes especiales de ventanilla única previstos en la normativa reguladora de los nuevos regímenes especiales de ventanilla única (Capítulo XI del Título IX de la LIVA), su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 63 quater del citado Reglamento (UE).

6. Supresión exención de las importaciones de bienes de escaso valor y nueva exención a la importación de bienes cuando el vendedor se acoja al régimen especial de Importación

Debe tenerse en cuenta que cuando un consumidor final adquiere un bien que le es enviado desde fuera de la Comunidad desde el punto de vista del IVA realiza una importación de bienes de las definidas en el artículo 17 de la LIVA, pues introduce en el interior del país un bien procedente de un país o territorio tercero, siendo sujeto pasivo como importador el propio consumidor final.

Esta importación de bienes no desaparece como consecuencia de la nueva regulación del comercio electrónico por lo que, en ocasiones, subsisten dos hechos imponderables independientes, la venta a distancia de bienes importados que realiza el vendedor y la importación de bienes que realiza el consumidor final que lo adquiere o, en su caso, el vendedor que lo importa y luego lo reenvía al consumidor final.

Por otra parte, el desarrollo del comercio electrónico ha determinado un incremento exponencial de las importaciones de bienes de pequeño valor realizadas directamente por consumidores finales. Es frecuente, además, que cuando un consumidor final adquiere un bien por internet desconozca su procedencia y que, en su caso realiza una importación de bienes sujeta a despacho aduanero y al pago de derechos de importación y al IVA.

No obstante, existe una franquicia aduanera que exime del pago de derechos de importación para los envíos cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros. Por otra parte, antes de la reforma, la Directiva comunitaria establecía una exención en las importaciones de bienes de escaso valor (artículo 34 de la LIVA), cuando el valor global de los bienes importados no excedía de 22 euros. Esta exención se suprime, ya que no era aplicable a las ventas intracomunitarias y, por tanto, generaba distorsiones en la competencia entre proveedores de dentro y de fuera de la Unión Europea y facilitaba la elusión fiscal.

No obstante para evitar que una misma operación quede gravada por dos hechos imponderables y evitar la doble imposición, la nueva regulación del comercio electrónico añade una nueva exención a las importaciones de bienes (artículo 66.4º de la LIVA). De esta forma, cuando un empresario o profesional, o un intermediario que actúe por su cuenta, se acoja al régimen especial de ventanilla única, régimen de importación, para la

declaración-liquidación del IVA devengado en las ventas a distancia de bienes importados por las que sea sujeto pasivo, la importación efectuada por su cliente destinatario estará exenta del IVA.

La opción al régimen especial de ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados se limita a aquellos envíos de bienes cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, dado que, hasta dicha cantidad, como se ha señalado, se aplica la franquicia aduanera a los derechos de importación. Para favorecer la aplicación del régimen especial y evitar la doble imposición se establece la referida exención del IVA a las importaciones de bienes que en el momento de la importación deban declararse con arreglo al régimen especial.

La aplicación de la exención se vincula con la aportación ante la Aduana del número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen especial de importación por el sujeto pasivo vendedor o, en su caso, por el intermediario que actúe por su cuenta, a más tardar en el momento de presentar la declaración aduanera de importación.

III NUEVOS REGIMENES ESPECIALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. Los nuevos regímenes de ventanilla única

Desde el punto de vista técnico y de gestión tributaria con el objetivo de facilitar la declaración-liquidación del IVA devengado por las operaciones del comercio electrónico, las modificaciones se concretan en la ampliación del régimen especial optativo aplicable hasta el 1 de julio de 2021 a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica a otros servicios y la definición de dos nuevos regímenes especiales opcionales de ventanilla única asociados a dos nuevas categorías de entregas de bienes: las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, la venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, así como a las entregas interiores de bienes realizadas por los titulares de las plataformas digitales que facilitan el comercio electrónico.

Todos estos regímenes especiales de ventanilla única van a permitir mediante una única declaración-liquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o deba acogerse el sujeto pasivo (Estado miembro de identificación), el ingreso del IVA devengado en cada Estado miembro donde vende sus bienes y servicios a consumidores finales (Estados miembros de consumo), de forma agregada por cada trimestre o mes natural, en cada caso, según la modalidad del régimen especial.

Los nuevos regímenes especiales se contienen en el Capítulo XI del Título IX de la LIVA bajo la denominación de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

El régimen exterior de la Unión será aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

El régimen de la Unión será aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

El régimen de Importación será de aplicación a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

2. Normas generales aplicables a todos los regímenes especiales

La nueva normativa establece una serie de preceptos comunes (artículo 163 septiesdecies de la LIVA) aplicables a todos los regímenes especiales de ventanilla única.

De esta forma, se definen las declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales que deberán contener la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo. También se señala que la definición del Estado miembro de consumo y de identificación se establece en la regulación específica de cada régimen especial.

También se regulan de forma conjunta las causas de exclusión de los empresarios o profesionales acogidos a estos regímenes especiales.

Serán causas de exclusión la presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales o cuando existan hechos que permitan presumir que las operaciones incluidas en estos regímenes especiales han concluido. También, el incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a los regímenes especiales, así como el incumplimiento reiterado de las obligaciones contenidas en los mismos.

Tratándose de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de importación que operen a través de un intermediario, también será causa de exclusión el cese en la representación o que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarlos.

Por su parte, serán causas de exclusión del intermediario a efectos del régimen de Importación su falta de actuación durante dos trimestres naturales como intermediario

por cuenta de un empresario o profesional acogido al régimen especial o el incumplimiento de los requisitos o de las obligaciones impuestas para actuar como intermediario.

También será posible la baja voluntaria tanto del empresario o profesional como del intermediario.

3. El régimen exterior de la Unión

El régimen exterior de la Unión será el régimen especial de ventanilla única aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. (regulado en la Sección 2.^a del Capítulo XI del Título IX de la LIVA, artículos 163 octiesdecies, 163 noniesdecies y 163 vicies).

A este régimen opcional pueden acogerse los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual. En ese caso, el régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que efectúen en la Comunidad.

A efectos de este régimen especial el empresario o profesional podrá elegir cualquier Estado miembro para declarar el inicio de su actividad en el territorio de la Comunidad, que será el Estado miembro de identificación del régimen. Tendrá la consideración de Estado miembro de consumo aquel en el que se considera realizada la prestación de los servicios conforme a las reglas referentes al lugar de realización que sean aplicables en cada Estado miembro.

Cuando sea el Reino de España el Estado miembro de identificación el empresario o profesional que opte por su aplicación deberá disponer de un número de identificación fiscal y declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en el régimen especial. Por su parte, la Administración tributaria le identificará mediante un número individual que le será notificado por la misma vía.

Dicho empresario o profesional deberá presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma, e incluirá su número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo, el valor total, excluido el IVA, de los servicios cubiertos por este régimen durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del IVA correspondiente a cada Estado miembro de consumo desglosada por tipos impositivos y el importe total que debe ser ingresado en España en un cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.

La declaración-liquidación se realizará en euros y cualquier modificación posterior de las cifras contenidas deberá efectuarse dentro de los tres años siguientes a través de una declaración- liquidación periódica posterior.

Dicho empresario o profesional deberá mantener con el suficiente detalle un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial que estará a disposición del Estado miembro de identificación y del de consumo, y que deberá conservar durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

También deberá expedir y entregar factura ajustada a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Estos empresarios o profesionales tendrán derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la realización de las operaciones acogidas al régimen especial. No obstante, estas cuotas no podrán deducirse en la declaración-liquidación que deban presentar por las operaciones amparadas por el régimen especial. La deducción se realizará mediante el procedimiento de devolución previsto para empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. A estos efectos, los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley.

En relación con las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto, los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en dicho territorio por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la Ley, sin que, a estos efectos, se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución será el previsto en el artículo 119 de la Ley.

Por último, cuando los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial realicen en el territorio de aplicación del Impuesto otras operaciones por las que tengan que registrarse y presentar declaraciones-liquidaciones deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la prestación de los servicios a que se refiere el régimen especial a través de las referidas declaraciones-liquidaciones.

4. El régimen de la Unión

El régimen de la Unión será el régimen especial de ventanilla única a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes efectuadas por empresarios o profesionales que faciliten entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o

profesional no establecido en la misma a un consumidor final (regulado en la Sección 3.^a del Capítulo XI del Título IX de la LIVA, artículos unvicies, 163 duovicies, 163 tervicies y 163 quatervicies).

El régimen de la Unión es un régimen opcional al que pueden acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, que presten servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, cuando dichos servicios se entiendan realizados en un Estado miembro distinto del de establecimiento del prestador, así como los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas interiores de bienes cuando faciliten a través de una interfaz digital una entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido en la misma a un consumidor final.

El régimen especial se aplicará a todas las operaciones incluidas dentro de su ámbito de aplicación que realicen en la Comunidad los empresarios o profesionales que se acojan al régimen especial.

A efectos de este régimen se considerará Estado miembro de identificación aquel en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. En el supuesto de que no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, será aquel en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente.

Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes. Si hubiera más de un Estado miembro en el que se iniciase la expedición o el transporte de los bienes, el empresario o profesional deberá optar por uno de ellos.

La opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada y tendrá una validez mínima de tres años naturales.

Tendrá la consideración de Estado miembro de consumo, aquel en el que se considera realizada la prestación de los servicios conforme a las reglas referentes al lugar de realización que sean aplicables en cada Estado miembro. En el caso de ventas a distancia intracomunitarias de bienes, será el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente. En el supuesto de entregas de bienes por parte de un empresario o profesional que facilite las entregas interiores a través de una interfaz digital en un mismo Estado miembro, será dicho Estado miembro.

En relación con las obligaciones formales a las que queda sometido el empresario o profesional cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, dicho empresario o profesional deberá disponer de un número de identificación fiscal y declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones

comprendidas en el régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica. Por su parte, la Administración tributaria le identificará mediante un número individual que le será notificado por la misma vía.

El empresario o profesional deberá presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma, e incluirá su número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo, el valor total, excluido el IVA, de las operaciones cubiertas por este régimen durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del IVA correspondiente a cada Estado miembro de consumo desglosada por tipos impositivos y el importe total que debe ser ingresado en España en una cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también un desglose por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes en que se realicen las ventas a distancia intracomunitarias de bienes con indicación del número de identificación individual a efectos del IVA asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, desglosado por cada Estado miembro de consumo.

También deberán desglosarse las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las ventas interiores de bienes efectuadas por el empresario o profesional que facilite la entrega de bienes a través de una interfaz digital, con indicación del número de identificación individual a efectos del IVA por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo, desglosado por cada Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, se desglosarán por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, con indicación del número de identificación individual a efectos del IVA de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

La declaración-liquidación se realizará en euros y cualquier modificación posterior de las cifras contenidas deberá efectuarse dentro de los tres años siguientes a través de una declaración-liquidación periódica posterior.

Dicho empresario o profesional deberá mantener con el suficiente detalle un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial que estará a disposición del Estado miembro de identificación y del de consumo, y que deberá conservar durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

También deberá expedir y entregar factura ajustada a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación que deban presentar por las operaciones amparadas por el régimen especial las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la realización de las operaciones acogidas al régimen especial. No obstante, dichos empresarios o profesionales tendrán derecho a su devolución con aplicación del procedimiento de devolución previsto para empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, y para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. A estos efectos, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en dicho territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley.

En relación con la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto, los empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en otro Estado miembro utilizarán el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley. Por su parte, para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad utilizarán el procedimiento para el ejercicio de este derecho previsto en el artículo 119 bis de la Ley, sin que, a estos efectos, se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En el supuesto de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución será el previsto en el artículo 119 de la Ley.

En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas al régimen especial conforme al régimen general del impuesto.

En todo caso, cuando los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial realicen en el territorio de aplicación del impuesto otras operaciones por las que tengan que registrarse y presentar declaraciones-liquidaciones deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere el régimen especial a través de las referidas declaraciones-liquidaciones.

Debe señalarse que este régimen especial no resultará aplicable a las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del Impuesto.

5. El régimen de Importación

El régimen de Importación es un régimen opcional al que pueden acogerse los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales. (regulado en la 4.ª en el Capítulo XI del Título IX de la LIVA, artículos 163 quinvicies, 163 sexvicies, 163 septvicies y 163 octovicies).

Dichos empresarios o profesionales podrán estar representados por un intermediario establecido en la Comunidad. En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad será necesaria la representación del intermediario, salvo que se encuentren establecidos en un país tercero con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua en materia de cobro de créditos o en materia de cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

El intermediario designado por el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados de un país o territorio tercero actuará en nombre y por cuenta de este y quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas de este régimen especial.

El régimen especial se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por el empresario o profesional.

A efectos de este régimen se considerará Estado miembro de identificación aquel en el que el empresario o profesional, o, en su caso, el intermediario, tenga establecida la sede de su actividad económica. En el supuesto de que no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, será aquel en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, el Estado por el que opte el empresario o profesional o, en su caso, el intermediario, de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente.

Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro por el que opte.

La opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional y, en su caso, al intermediario, en tanto no sea revocada y tendrá una validez mínima de tres años naturales.

Tendrá la consideración de Estado miembro de consumo el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente.

El devengo de las entregas de bienes acogidas a este régimen especial se producirá con la aceptación del pago del cliente.

Cuando el empresario o profesional o, en su caso, el intermediario que actúe por su cuenta artículo tenga al Reino de España como Estado miembro de identificación,

deberá disponer de un número de identificación fiscal y declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en el régimen especial y facilitar sus datos identificativos. Además, el intermediario deberá facilitar a la Administración tributaria el número asignado y los datos de identificación de cada empresario o profesional por cuyo nombre y cuenta actúa. Dicha declaración se presentará por vía electrónica. Por su parte, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional que se acoja al presente régimen especial mediante un número de identificación individual a efectos del IVA para la aplicación del presente régimen especial y asignará al intermediario un número de identificación individual en relación con cada empresario o profesional que lo haya designado como tal.

Este número de identificación será de uso exclusivo a efectos de este régimen especial y deberán aportarse para la aplicación de la exención de la importación de bienes que queda vinculada a la aplicación del régimen especial.

Dicho empresario o profesional deberá presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada mes natural durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma, e incluirá su número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo, el valor total, excluido el IVA, de las operaciones cubiertas por este régimen durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del IVA correspondiente a cada Estado miembro de consumo desglosada por tipos impositivos y el importe total que debe ser ingresado en España en una cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.

La declaración-liquidación se realizará en euros y cualquier modificación posterior de las cifras contenidas deberá efectuarse dentro de los tres años siguientes a través de una declaración-liquidación periódica posterior.

Dicho empresario o profesional deberá mantener con el suficiente detalle un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial, que estará a disposición del Estado miembro de identificación y del de consumo, y que deberá conservar durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

También deberá expedir y entregar factura ajustada a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial, debe tenerse en cuenta que dichas cuotas no podrán deducirse en la declaración-liquidación que deban presentar por las operaciones amparadas por el régimen especial. No obstante, dichos empresarios o profesionales tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la realización de las operaciones acogidas al régimen especial con aplicación del procedimiento de devolución previsto para empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo, y para los empresarios o profesionales no establecidos en la

Comunidad. A estos efectos, los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley.

Para la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, los empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en otro Estado miembro utilizarán el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley. Por su parte, para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, el procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de la Ley, sin que, a estos efectos, se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución será el previsto en el artículo 119 de la Ley.

En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas al régimen especial conforme al régimen general del impuesto.

Por otra parte, cuando los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial realicen en el territorio de aplicación del impuesto otras operaciones por las que tengan que registrarse y presentar declaraciones-liquidaciones deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere el régimen especial a través de las referidas declaraciones-liquidaciones.

6. Modalidad especial para la declaración y el pago del IVA en las importaciones de bienes

La Directiva comunitaria ha previsto también con carácter opcional una modalidad especial para la declaración y el pago del IVA en las importaciones de bienes cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el régimen especial de importación no opten por su aplicación.

La modalidad especial será de aplicación cuando el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros y el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que los bienes importados no sean objeto de impuestos especiales. (artículo 167 bis de la LIVA).

En este caso, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta del importador en el territorio de aplicación del Impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto mediante la presentación por vía

electrónica de una declaración mensual con el importe total del IVA recaudado correspondiente a las importaciones realizadas durante dicho mes natural.

A estos efectos, la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el IVA que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes, sin que sea necesaria autorización expresa por parte de este último.

En el supuesto de que se opte por esta modalidad especial, será de aplicación, en todo caso, el tipo impositivo general del 21 por ciento a estas importaciones de bienes.

Los empresarios o profesionales deberán llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la mencionada modalidad especial durante el plazo de 4 años.

Información recibida de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.