



Russell Bedford España

CIRCULAR N° 4 / 2012

El pasado 30 de Octubre tuvo lugar la publicación en el BOE de la **Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude**. Dicha norma, una más con incidencia en el ámbito de la fiscalidad, pone énfasis en la adopción de medidas que pretenden incidir fundamentalmente en dos aspectos relevantes, a saber, la protección del crédito tributario, y la articulación de medidas de lucha contra el fraude. Para ello se despliegan diferentes medidas sustantivas, adjetivas y de naturaleza sancionadora, algunas de ellas esperadas desde hace tiempo, como la limitación cuantitativa de los pagos en efectivo, o la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero.

Destacamos en esta Circular los aspectos más relevantes de dicha Ley, la mayoría de cuyas disposiciones entraron en vigor el pasado día 31 de octubre de 2012, si bien la limitación de los pagos en efectivo no será de aplicación hasta el día 19 de Noviembre de 2012.

A continuación expondremos esquemáticamente algunas de las novedades tributarias que se apuntan en el **Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 y en su normativa de acompañamiento**.

LEY 7/2012 DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE.

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Con efectos desde el 31 de Octubre de 2012 se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo concerniente a los siguientes aspectos (estableciéndose análogas modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario):

● **Nuevos supuestos de Inversión del Sujeto Pasivo** tanto para el caso de entregas de bienes como para ejecuciones de obra inmobiliarias. Los supuestos son los que siguen:

1.- Entregas de bienes inmuebles.

a. En los casos en los que se **renuncie a la exención** a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno, esto es, entrega de terrenos no edificables, segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

b. Cuando la entrega se produzca en **ejecución de la garantía** constituida sobre los bienes inmuebles, supuesto que se extiende expresamente a las operaciones de dación del inmueble en pago y cuando el adquirente asuma la obligación de extinguir la deuda garantizada. Parece que ello incluiría las operaciones tan frecuentes en la actualidad de transmisión de inmuebles hipotecados en las que el adquirente se subroga en la posición deudora del transmitente.

2.- En los casos de **ejecuciones de obra inmobiliarias** con o sin aportación de materiales, así como de cesiones de personal para su realización, consecuencia de **contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista** que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, extendiéndose el supuesto a los casos en los que los destinatarios de las operaciones sean a su vez el **contratista principal u otros subcontratistas**.

Para la identificación de qué debe entenderse por la construcción o rehabilitación hemos de acudir a la propia normativa del impuesto, cuyo artículo 20.Uno.22º.B establece:

“A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- 1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.*
- 2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.*

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.*
- b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.*
- c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.*
- d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.*
- e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.*

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.*
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.*
- c) Las obras de rehabilitación energética.*

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”

Si consideramos las ejecuciones de obra de construcción de edificaciones como las de obra nueva y atendiendo al concepto de rehabilitación establecido en la ley del impuesto que se acaba de reproducir, podremos concluir razonablemente que el resto de ejecuciones de obra que ni sean de obra nueva ni se incluyan en el concepto de rehabilitación quedarán fuera del ámbito de aplicación de la nueva regla de inversión de sujeto pasivo del IVA establecido en el artículo 84.Uno.2º.f) LIVA.

La siguiente cuestión a dilucidar es el ámbito de lo que debemos considerar ejecuciones de obra. En este sentido, la doctrina mayoritaria incide en que si el contratista se obliga a un resultado, sin consideración singular al trabajo que lo crea estaremos ante un contrato de ejecución de obra. Frente a estos contratos suele situarse el de arrendamiento de servicios, en el cual su objeto es una actividad, sin tener directamente en cuenta el resultado del servicio. Además, se ha puesto de manifiesto por la propia Dirección General de Tributos que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones. La inversión del sujeto pasivo opera, en lo que a la modificación normativa analizada concierne, recordémoslo, sólo para determinadas ejecuciones de obra y nunca para ejecuciones de servicios.

Por otro lado, la inversión del sujeto pasivo en modo alguno afecta al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los intervinientes en la operación, y sencillamente supone que el contratista o subcontratista que ejecute la obra no deberá repercutir el impuesto en su factura, sino que emitirá ésta sin IVA, incorporando una mención a que resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 37/1992 del IVA. Será el destinatario de la operación quien deba autorrepercutirse el impuesto, aunque ya no mediante la emisión de una autofactura física, ya que dicho requisito formal para el ejercicio del derecho de deducción desapareció con efectos desde 2011. Así, el destinatario de la operación debe incorporar el IVA deducible y el repercutido en su declaración periódica del impuesto, coincidiendo ambos importes en el caso de que la prorrata aplicable sea del 100 por ciento.

Supuestos específicos en casos de concurso

Se establecen una serie de medidas propendientes a la salvaguarda del crédito público, en ocasiones perjudicado en este tipo de supuestos. Esquemáticamente las novedades son:

- Ejercicio del derecho a la deducción. Para las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, este derecho debe ejercitarse en el período en que se

soportó el impuesto, lo que puede dar lugar a la presentación de declaraciones rectificativas correspondientes a períodos ya liquidados.

- En aras de diferenciar si el crédito tributario es concursal o contra la masa, deberá presentarse dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso, y otra por los posteriores, de modo que en la primera de ellas el concursado debe aplicar todos los saldos a compensar pendientes hasta dicho momento. Obviamente, este saldo ha podido verse incrementado con motivo de la aplicación de la medida expresada en el párrafo anterior.

- La rectificación de las cuotas soportadas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley (impagos por parte de sujetos pasivos que con posterioridad resultan concursados) debe realizarse en la declaración liquidación del período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En caso de las operaciones que queden sin efecto a resultas de acciones de reintegración y otras de efecto análogo operadas en el seno del concurso, si el adquirente también se encuentra en situación de concurso debe rectificar las cuotas inicialmente deducidas también en la declaración liquidación en que dedujo el tributo, sin que sean de aplicación recargos ni intereses.

● Las transmisiones de valores representativos del capital de sociedades de inmuebles pueden perder la exención si se detecta ánimo elusorio

En virtud de la modificación del artículo 108 de la Ley 24/1988 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) que más adelante analizamos, dejan de estar exentas las transmisiones de valores no admitidos a negociación efectuadas por sujetos pasivos del impuesto cuando subyazca una pretensión de elusión del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos de lo dispuesto en las LMV.

2. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

● Contenido de la Obligación

La Ley 7/2012 establece la obligación recayente sobre los obligados tributarios (definidos en el Proyecto de Real Decreto que desarrolla esta declaración como las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT) de informar respecto de:

- las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- así como de los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero

Además, la obligación no alcanza sólo al titular nominal, formal o jurídico, sino que se extiende al titular real en los términos del artículo 4.2 de la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Recuerda este último punto la habilitación conferida también al titular real de bienes y derechos para presentar la declaración tributaria especial tendente a regularizar bienes y derechos ocultos (la conocida como amnistía fiscal), si bien en este último caso no se define al titular real en los términos de la Ley 10/2010.

Se prevé que sea una norma reglamentaria la que regule los términos y plazos en que tal declaración debe ser realizada, y parece que la primera de las declaraciones deberá referirse a la información a suministrar correspondiente al año 2012.

La propia Ley General Tributaria, que es la que incorpora esta nueva obligación de declaración, establece onerosas sanciones para el caso de no presentar en plazo esta

declaración, o presentarla de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como la presentación de la misma por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

● **Efectos del incumplimiento de esta obligación**

En este punto se pone bien de manifiesto la importancia que confiere el legislador a esta declaración en su pretensión de lucha contra el fraude, y es que incide directamente sobre el instituto de la prescripción, eliminándolo según el caso.

Así, en relación con el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se modifica el artículo 39 de su Ley reguladora incorporando un párrafo segundo en virtud del cual en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de declarar los bienes y derechos sitos en el extranjero.

Únicamente no resultará de aplicación lo anterior cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF. Es decir, no cabe ya probar que el contribuyente era titular de los bienes o derechos en un ejercicio prescrito para evitar la aplicación de esta norma, tal y como se predicaba en la redacción anterior del precepto.

En el **Impuesto sobre Sociedades** se establece una norma similar a la del IRPF, entendiéndose que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a la que venimos refiriéndonos. La excepción a la aplicación de esta presunción es análoga a la establecida en el IRPF.

Además, lo anterior da lugar a la comisión de infracción tributaria muy grave del 150 por ciento de la cuota dejada de ingresar.

3. LIMITACIÓN A LOS PAGOS EN EFECTIVO

Con efectos desde el próximo día 19 de Noviembre se prohíbe el pago en efectivo de operaciones en las que alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, en un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera. Dicho importe se incrementa hasta los 15.000 euros cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.

Se sale al paso del eventual fraccionamiento de los pagos, de tal suerte que debe entenderse que la limitación se establece por cada operación, sin que la misma se extienda a los pagos e ingresos efectuados en entidades de crédito.

Para verificar el cumplimiento de esta norma, se establece la obligación de conservar los justificantes de pago durante el plazo de cinco años.

Resulta relevante el régimen sancionador establecido, del que resultan responsables solidarios tanto quien pague como quien reciba los pagos incumpliendo las limitaciones señaladas. Así, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la cuantía pagada en efectivo. No obstante, en caso de que una de las partes denuncie la operación realizada ante la AEAT en el plazo de tres meses desde la realización de la misma, ésta no será sancionada.

4. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY 24/1988 DEL MERCADO DE VALORES

La redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores ha experimentado diferentes variaciones desde su redacción original, así como numerosos análisis y críticas (incluso dudas respecto de su compatibilidad con la legislación europea) desde diferentes sectores doctrinales por cuanto siempre se ha caracterizado por ser una norma anti-elusión profundamente imperfecta en la medida en que resultaba de aplicación de igual modo a conductas elusivas y a otras que no lo eran.

Recordemos que este precepto en su redacción anterior ha venido haciendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la transmisión de valores tanto en mercados primarios como secundarios cuando aquéllos eran representativos del capital de entidades cuyo activo estuviera constituido al menos en un 50 por ciento por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyeran valores que le permitieran ejercer el control en otra entidad cuyo activo estuviera integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtuviera una posición tal

que permitiera ejercer el control sobre esas entidades y, si ya se disponía del control, aumentara el mismo. Se extendía la aplicación de esta norma a los casos en que los valores transmitidos hubieran sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social dentro de los últimos tres años.

Con lo anterior, el legislador salía al paso de la operativa consistente en sustituir la transmisión de inmuebles por la de valores de entidades titulares de los mismos, eludiendo así la tributación indirecta, dado que la norma general disponía que la transmisión de valores está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Pues bien, la Ley 7/2012 modifica la redacción de esta norma de tal suerte que ahora se establece que las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial (se elimina la referencia al mercado primario, lo que favorece la capitalización de estas entidades) realizadas en el mercado secundario quedan sujetas a tributación como transmisiones onerosas de bienes inmuebles cuando se haya pretendido eludir el pago de los tributos que hubiesen gravado la transmisión de los inmuebles que posean las entidades a las que representan dichos valores.

A estos efectos, se establecen una serie de supuestos en los que, salvo que se pruebe lo contrario, se presume que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente:

- a) Cuando se adquiere el control de una entidad cuyo activo está formado en al menos el 50% por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales situados en España o, cuando una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) Cuando se obtiene el control de una entidad en cuyo activo existan valores que permitan obtener el control de otra entidad con un activo formado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España y que no se encuentren afectos a actividades empresariales o profesionales o, cuando una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) Cuando, como consecuencia de la constitución o ampliación social de sociedades, se reciban valores por aportaciones de inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que no hayan transcurrido tres años entre la fecha de la aportación y la de la transmisión.

Se considera que se ha producido la citada elusión cuando la transmisión de los valores se realiza a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización, en cuyo caso es el propio titular de los valores que obtiene el control de la sociedad el que queda obligado.

En cuanto a la determinación de la **base imponible**, cuando se trata de transmisiones de valores sujetas y no exentas de **IVA**, se calcula en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. En el caso de las aportaciones de inmuebles realizadas como consecuencia de la constitución o ampliación del capital social, la base imponible se determina por la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles aportados correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

Por lo que se refiere a la tributación por el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, en la determinación de la **base imponible** se tiene en cuenta la parte proporcional del valor real de los inmuebles, presentando particularidades según el supuesto de que se trate. En concreto, en el supuesto a) anterior, se ha de tomar como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, en el porcentaje en que se obtenga o aumente el control. En supuesto b) anterior, en la determinación de la base solo se tienen en cuenta los inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales. Por último, en el caso c) anterior la base imponible se la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

Por tanto, como novedades significativas de la nueva redacción de este precepto podemos destacar las que siguen:

- Quedan fuera de su ámbito las transmisiones realizadas en mercados primarios.
- Las consecuencias de la aplicación del artículo 108 LMV operan únicamente en caso de que se detecte un ánimo elusorio en la transmisión de los valores, estableciéndose presunciones *iuris tantum* al efecto.
- Se excluye del cómputo los inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales. Por poner un ejemplo ilustrativo, si se transmite la totalidad acciones de una sociedad cuyo activo lo constituye mayoritariamente un inmueble dedicado a la actividad hotelera, con anterioridad debía tributarse por ITP en la proporción que correspondiera; ahora ya no.

- La aplicación del artículo 108 LMV podrá dar lugar por primera vez a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido si éste es el tributo eludido. En coherencia con ello, se ha suprimido la mención del artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a las transmisiones de valores, al tiempo que se modifica al artículo 20.Uno.18.k) de la misma Ley excluyendo de la exención los casos en que la transmisión de valores realizada en el mercado secundario se haga con ánimo de eludir el impuesto.

5. OTRAS NOVEDADES DESTACADAS OPERADAS POR LA LEY 7/2012

● Nuevas causas de exclusión del método de estimación objetiva del IRPF

Con efectos para 2013, son las que siguen

- 1) En caso de que el volumen conjunto de rendimientos íntegros para las actividades de Transporte de mercancías por carretera y de Servicios de mudanzas supere los 300.000€ en el año anterior
- 2) Que el volumen de los rendimientos íntegros correspondientes al conjunto de las actividades enumeradas en el artículo 95.6 del Reglamento del Impuesto a las que puede resultar de aplicación el tipo de retención del 1% -excluidas las dos actividades señaladas anteriormente, epígrafes 722 y 757- que proceda de personas o entidades retenedoras supere cualquiera de las siguientes cantidades: 225.000€ con carácter general, o 50.000€ si, además, representan más del 50% del volumen total de rendimientos

● Materia de Recaudación

- Se extiende a los responsables tributarios el ofrecimiento de la posibilidad de dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

- Se establece un **nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria** de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, recayente sobre los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos

tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación

- Se **augmenta el límite de la responsabilidad de los socios** de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad de los socios tanto en cuanto a la deuda tributaria como en cuanto a las eventuales sanciones. Así, aquéllos quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones

- En materia de **prescripción**, se establece expresamente (dice el legislador que se “clarifica”) que ésta se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta.

Por otro lado, cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. En caso de que se haya aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Por su parte, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. No obstante, desde la entrada en vigor de la Ley 7/2012, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo señalado, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

- **Medidas Cautelares.**- Se dispone que las mismas podrán ser adoptadas durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos habilitantes. Se establecen asimismo facultades para que la Administración pueda adoptar medidas cautelares aún en el

caso de que esté en curso un proceso judicial por delito contra la Hacienda Pública o exista denuncia o querrela por tal concepto.

Por otro lado, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

- **Concurso de acreedores.**- Se excluye de la posibilidad de obtener el aplazamiento o fraccionamiento en los casos en que las deudas tributarias tengan la naturaleza de créditos contra la masa, por lo que estas solicitudes serán, en su caso, inadmitidas.

- Se faculta a la Administración tributaria para prohibir la disposición de bienes inmuebles de las sociedades en caso de que las acciones o participaciones de la misma se encontraran embargadas. Cabe realizar anotación preventiva en la correspondiente hoja abierta a las respectivas fincas en el Registro de la Propiedad.

● **Materia Sancionadora**

- Se establece un nuevo supuesto de infracción tributaria por los incumplimientos relativos a la correcta declaración (falta de presentación, presentación incorrecta o incompleta de declaraciones-liquidaciones) de las operaciones asimiladas a las importaciones a que se refiere la LIVA art.19.5º, esto es, las salidas de las áreas exentas (zonas y depósitos francos y otros depósitos) y abandono de los regímenes suspensivos, previéndose una sanción del 10 por ciento de las cuotas devengadas no declaradas o declaradas de modo incorrecto o incompleto.

- Otro nuevo tipo infractor se produce en caso de que se presenten las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

- Se agrava muy sensiblemente la sanción para los casos de conductas obstructivas a la actuación de la inspección tributaria, mediante multas que pueden oscilar entre los 1.000 y los 100.000 euros para el caso de personas o entidades que no realicen actividades económicas, y entre los 3.000 y los 600.000 euros si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que sí desarrollan actividades económicas. Así, por ejemplo, en caso de que un obligado tributario deje de aportar determinadas facturas demandadas por la inspección tributaria por tres veces tras los respectivos requerimientos sería sancionada con 3.000 euros por la infracción correspondiente al

primero de ellos; con 15.000 euros por el segundo; y con la mitad del importe de las facturas requeridas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, por el incumplimiento del tercer requerimiento. Eso sí, si antes de la finalización del procedimiento sancionador el obligado tributario diese cumplimiento a los requerimientos administrativos, el importe de la sanción se reduciría a la mitad.

PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2013 Y NORMATIVA DE ACOMPAÑAMIENTO

Expresamos a continuación, de modo esquemático, las novedades tributarias que juzgamos más relevantes contenidas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 y en el Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

● Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Como en épocas pretéritas, vuelve a diferenciarse entre ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en más y menos de un año, de tal suerte que las primeras integran la renta del ahorro (como hasta ahora disponía la vigente Ley 35/2006, del IRPF), mientras que las ganancias y pérdidas patrimoniales provenientes de transmisiones de elementos patrimoniales que hubiesen sido adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con un año o menos de antelación a la fecha de su transmisión formarán parte de la renta general, aplicándose a las mismas la tarifa progresiva del impuesto. Con ocasión de lo anterior se producen cambios en las reglas de integración y compensación de rentas, con el pertinente régimen transitorio.
- Cambio en la valoración de la retribución en especie consistente en la utilización de vivienda en los casos en que la vivienda no sea propiedad del pagador. En estos supuestos la retribución en especie se valora por el coste que le suponga al pagador, en lugar del 5 ó 10 por ciento del valor catastral que era de aplicación con anterioridad, y aún ahora en el caso de que el inmueble sea propiedad del pagador.
- Ganancias del juego. Las que venían estando exentas (básicamente las organizadas por la ONLAE, Comunidades Autónomas, la Cruz Roja, o la ONCE, etc.) pasan a tributar el 20 por ciento en virtud de un gravamen especial de aplicación desde 2013, que cuenta con una exención de 2.500 euros.

- Desaparición de la deducción por adquisición o rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente. No obstante, persiste la deducción para quienes hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2013 ó hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para su construcción, rehabilitación o ampliación.

Además, dejará de ser de aplicación la compensación hasta 2012 vigente para quienes adquirieron la vivienda antes del 20 de enero de 2006.

- Se amplía a 2013 el régimen consistente en no considerar retribución en especie los gastos e inversiones realizados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

Impuesto sobre Sociedades

- Como aspecto más relevante, se aprueba una Actualización de Balances con una tributación del 5 por ciento, difiriendo hasta 2015 la posibilidad de amortizar los activos actualizados. Deberá formularse, además, un balance *ad hoc* con la actualización de los activos. La actualización no alcanza ni los activos intangibles, ni los inmuebles que tengan la naturaleza de existencias, y se extiende tanto al coste del activo y sus mejoras, como a sus amortizaciones, salvo que los elementos estén totalmente amortizados, en cuyo caso no procederá la actualización. Además, con la excepción de los inmuebles, que admiten actualización individualizada para cada uno, la actualización debe referirse necesariamente a todos los elementos susceptibles de ello.

El proceso de actualización es muy parecido al de la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria actualmente vigente para el caso de transmisión de inmuebles, incluso en lo concerniente en la determinación de un coeficiente K que modula el importe susceptible de actualización en función del endeudamiento del sujeto pasivo, si bien dicho coeficiente no resulta de aplicación a contribuyentes del IRPF.

A fecha de hoy desconocemos cuáles serán los coeficientes que serán de aplicación en la actualización de los activos, así como su compatibilidad o no con la aplicación de coeficientes de corrección monetaria en caso de una ulterior transmisión de inmuebles.

- Reducción de las amortizaciones fiscalmente deducibles para los ejercicios 2013 y 2014 respecto del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, hasta el 70 por ciento de la cantidad que corresponda en función del método de

amortización que venga aplicándose. Esta limitación no resulta de aplicación a entidades de reducida dimensión.

- Se prolonga a 2013 la tributación al tipo de gravamen reducido del 20 por ciento para los primeros 300.000 euros y 25 por ciento por la restante base imponible, para el caso de las microempresas (aquéllas con una cifra de negocios inferior a cinco millones de euros y menos de veinticinco empleados), siempre que se cumpla el requisito de mantenimiento del empleo en los términos que venían siendo de aplicación.

- De modo simétrico al IRPF, se prorroga a 2013 la deducción por formación profesional en relación con gastos e inversiones efectuados durante el año para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. Esta deducción oscila entre el 1 y el 2 por ciento.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- Se anticipa el devengo en determinados supuestos de entregas intracomunitarias y transferencias de bienes en operación de tracto sucesivo.

- Desaparición del concepto “documento sustitutivo” de las facturas, ya que en todo caso habrá obligación de expedirlas, aunque cabe la expedición de facturas simplificadas.

- La exención de los servicios prestados a sus miembros por parte de uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, ya no será una exención rogada, sino que bastará el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del impuesto consistentes en que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma, y que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

- De nuevo con carácter “clarificador” (al decir de la exposición de motivos), se introduce en el texto de la Ley la consideración como entregas de bienes de la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación. Ello se opone a la jurisprudencia vigente, que considera que no existe transmisión en la especificación de los derechos del comunero mediante la atribución de un bien.

- A efectos de la modificación de la base imponible en créditos impagados en operaciones a plazos, se admite que la reclamación judicial o notarial al deudor respecto de cualquiera de los plazos permite llevar a término tal modificación por la parte de todas las cuotas impagadas.

Otros aspectos relevantes

Sin ánimo exhaustivo, destacamos las siguientes novedades normativas adicionales incorporadas en los proyectos normativos analizados:

- El Impuesto sobre el Patrimonio seguirá siendo exigible respecto del patrimonio titulado a 31 de diciembre de 2013, a declarar en 2014. Sin embargo, vuelve a ser de aplicación la bonificación del 100 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para el ejercicio 2014, a declarar en 2015. Recordemos, en este sentido, que sin perjuicio de que no exista liquidación efectiva del tributo puede haber obligación de autoliquidar el mismo si el contribuyente se encuentra del umbral establecido al efecto.

- Se actualizan los coeficientes de corrección monetaria aplicables tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades para transmisiones de activos inmobiliarios efectuadas en 2013.

- Se declara la no sujeción al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de las anotaciones preventivas ordenadas por la autoridad judicial o administrativa (hasta la fecha sólo opera la no sujeción respecto de las primeras, estando las segundas sujetas y exentas)

- Existen, por fin, algunas modificaciones también en materia de tributos locales, del catastro inmobiliario y de tasas que no desglosaremos en esta Circular por cuestiones de espacio.

Noviembre de 2012

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.