GARRIGUES

boletín fiscal

11-2012
Diciembre, 2012

Una discusión recurrente en las inspecciones es si procede pedir a las empresas las retenciones que no practicaron a sus empleados (o a otros perceptores) cuando, en el momento de la revisión administrativa, esos perceptores ya presentaron sus declaraciones de IRPF incluyendo el importe bruto obtenido y tributando por él en su totalidad. En estos casos, la jurisprudencia ha dejado claro que pedir a las empresas que ingresen esas retenciones supone un enriquecimiento injusto de la Administración.

En el supuesto de que los perceptores no hubieran incluido en sus declaraciones esas rentas gravables y sujetas a retención, los Tribunales, al menos hasta la fecha, están permitiendo a la Administración exigir al pagador las retenciones no practicadas, con la posibilidad de imponer sanciones y exigir intereses de demora.

Pero existe otra situación posible, que es cuando la empresa pagadora ingresa la correspondiente retención en Hacienda y el perceptor no accede a soportar el coste de esa retención, situación ésta habitual, por ejemplo, en el caso de despidos litigiosos, en los que las compañías se ven obligadas a depositar en los juzgados las indemnizaciones por su importe bruto estimado.

En esos casos se viene poniendo de manifiesto la existencia de diferencias interpretativas de los distintos órdenes jurisdiccionales, algunos, en apariencia, desentendiéndose de las retenciones que han de practicarse obligatoriamente. En ocasiones, debido a la larga duración de los litigios laborales, las empresas no conocen el importe de la retención a practicar y se les exige que depositen al inicio de los procesos los importes brutos. En esos casos, lo razonable sería que, cuando el litigio termine y la indemnización haya de ser finalmente abonada, se permita a la empresa recuperar “de ese importe, el de la retención, para poderla ingresar en Hacienda”.

La realidad práctica a veces es otra, exigiéndole al pagador en el momento del pago la entrega de la totalidad del importe depositado. Para evitar el perjuicio que esto supone al pagador, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de octubre de 2012 afirma que un tribunal del orden civil o laboral no puede exigir a una empresa que deposite los importes brutos, sin restar las correspondientes retenciones, dado que la retención es obligatoria por la normativa fiscal.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS 4

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- Imposibilidad de comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 15 de junio de 2012) 4

1.2 Impuesto sobre Sociedades.- El incumplimiento de requisitos formales en la opción por el régimen especial de reorganizaciones empresariales no puede impedir su aplicación (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de mayo de 2012) 4

1.3 IRPF.- Posibilidad de modificar la opción por el régimen de tributación (individual o conjunta) si se eligió por un error de la propia Administración (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 16 de mayo de 2012) 5

1.4 IVA.- La realización de trabajos de investigación o pruebas técnicas (auxiliares a la actividad principal) en un Estado no supone un EP a efectos de IVA (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012, en los asuntos C-318/11 y C-319/11, acumulados) 5

1.5 Impuesto sobre actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla la Mancha.- Incompatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas (Tribunal Constitucional. Sentencia de 31 de octubre de 2012) 6

1.6 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Asturias.- Compatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas y con el IBI (Tribunal Constitucional. Sentencia de 6 de noviembre de 2012) 6

1.7 Procedimiento de recaudación.- Criterio de cómputo de intereses de demora en la emisión de nuevas liquidaciones emitidas tras la anulación de las anteriores (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de octubre de 2012) 7

1.8 Procedimiento de recaudación.- Es válida la notificación de la providencia de apremio en el domicilio señalado a efectos de notificaciones en la escritura pública de compraventa de un inmueble aunque sea diferente al del domicilio fiscal (Tribunal Superior de Justicia de Baleares. Sentencia de 24 de julio de 2012) 7

1.9 Procedimiento de inspección.- Derecho a una regularización completa (Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de noviembre de 2012) 8

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS 8

2.1 Impuesto sobre Sociedades.– Distribución de los pagos fraccionados del grupo fiscal entre sus sociedades (Dirección General de Tributos. Consulta V1979-12, de 15 de octubre de 2012) 8

2.2 IRPF.- Los Tribunales del orden civil y social no son competentes para decidir sobre las retenciones a practicar sobre el pago de cantidades en ejecución de sentencias de dichos órdenes (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de octubre de 2012) 8

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid Teléfono 91 514 52 00 - Fax 91 399 24 08

2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Devolución a fondos de inversión o entidades aseguradoras no residentes las retenciones soportadas sobre dividendos procedentes de España: algunas cuestiones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 25 de octubre de 2012) 9

2.4 Procedimiento de inspección.- La Inspección no puede revisar elementos ya analizados con anterioridad en un procedimiento de inspección parcial (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012) 10

3. LEGISLACIÓN 11

3.1 Régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes 11

3.2 Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal 12

3.3 Información sobre bienes y derechos situados en el extranjero 12

3.4 Método de estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado del IVA para el año 2013 12

3.5 Obligaciones de facturación: nuevo Reglamento 13

4. OTROS 13

4.1 Enmiendas al Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias 13

1. SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- Imposibilidad de comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 15 de junio de 2012)

En la línea de otros recientes pronunciamientos jurisprudenciales (a los que se ha hecho referencia en boletines anteriores), el TSJ de Andalucía niega en esta Sentencia que la Administración pueda comprobar las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos, aunque hayan sido aplicadas en los ejercicios no prescritos objeto de inspección; y ello, estando ya en vigor la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal, en contra de la interpretación de la Administración Tributaria, considera que los órganos inspectores únicamente pueden exigir del sujeto pasivo la acreditación de la existencia del crédito fiscal que se opone, a fin de verificar la exactitud de su declaración tributaria, pero no pueden someter el resultado contable negativo declarado en un ejercicio prescrito a una comprobación y regularización, la cual únicamente puede realizarse respecto a los períodos impositivos no prescritos.

1.2 Impuesto sobre Sociedades.- El incumplimiento de requisitos formales en la opción por el régimen especial de reorganizaciones empresariales no puede impedir su aplicación (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de mayo de 2012)

En el caso enjuiciado se efectuó una escisión que se acogió al régimen de neutralidad fiscal. La Inspección negó la aplicación de dicho régimen porque no constaba la opción en las escrituras públicas en las que se documentó la escisión ni se había comunicado la opción al Ministerio de Economía y Hacienda.

El Tribunal Supremo concluye al respecto lo siguiente:

- Que el régimen especial constituye una opción del sujeto pasivo, sin que los Estados miembros puedan establecer trabas que la obstaculicen.

- Que, no obstante, la opción por el régimen debe ser exteriorizada de alguna manera, por lo que la exigencia de que de algún modo quede constancia de la elección no es contraria a la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio.

- Que, dado que en el presente caso la entidad puso de manifiesto su opción en el acuerdo social (aunque no lo hiciera en las escrituras públicas ni comunicara la opción), ésta debe entenderse correctamente adoptada.

Debe tenerse cuenta, en todo caso, que esta Sentencia se emite para un período en el que estaba en vigor la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2000; entonces, la Ley decía que el régimen se aplicaría si así lo decidía el sujeto, debiendo comunicarse la opción antes de la inscripción de la escritura. La norma actual parece más exigente a este respecto, por lo que esta Sentencia ha de interpretarse con cautela.

1.3 IRPF.- Posibilidad de modificar la opción por el régimen de tributación (individual o conjunta) si se eligió por un error de la propia Administración (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 16 de mayo de 2012)

La Agencia tributaria envió al contribuyente el borrador de su declaración del IRPF sin incluir en el mismo el importe total de los rendimientos del trabajo percibidos por su cónyuge (satisfechos, estos últimos, por una entidad pública). Como consecuencia de este error en el borrador, los contribuyentes confirmaron el contenido del mismo optando por el régimen de declaración conjunta en el IRPF (al considerar que éste era el régimen que les resultaba económicamente más favorable).

Posteriormente, los demandantes recibieron una propuesta de liquidación provisional en la que se incrementaba la base imponible del IRPF, incluyendo las retribuciones dinerarias totales, que no constaban inicialmente en el borrador. Como consecuencia de esta nueva liquidación, los contribuyentes advirtieron que en dicho escenario hubiera resultado más favorable la opción por la tributación individual, por lo que optaron extemporáneamente por la misma en el procedimiento de revisión.

En relación con esta cuestión, el TSJ de Cataluña considera que, aunque el borrador de declaración del IRPF que se remite a los contribuyentes lo es siempre “a meros efectos informativos”, resulta evidente que la decisión inicial de optar por la tributación conjunta fue consecuencia de una voluntad de los contribuyentes viciada por la información errónea proporcionada por la propia Administración (e, incluso, con mayor motivo en este caso cuando las retribuciones no incluidas inicialmente en el borrador fueron satisfechas por una entidad pública).

1.4 IVA.- La realización de trabajos de investigación o pruebas técnicas (auxiliares a la actividad principal) en un Estado no supone un EP a efectos de IVA (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012, en los asuntos C-318/11 y C-319/11, acumulados)

Los asuntos se refieren a dos entidades que se dedican a la fabricación de automóviles y de audífonos, respectivamente, que en un Estado miembro, distinto de aquel en que realizan su actividad principal, desarrollan una labor de investigación y/o de pruebas técnicas (por ejemplo, en el caso de la entidad fabricante de automóviles, pese a estar establecida en Alemania, realiza las pruebas para sus vehículos en condiciones invernales en Suecia).

Se plantea si se puede entender que dichas entidades tienen un establecimiento permanente (EP) en el Estado en que realizan esas labores de investigación y/o pruebas técnicas.

El TJUE concluye que para entender que se realiza una actividad económica a los efectos de considerar que se dispone de un EP (y, por tanto, de solicitar la devolución del IVA por el procedimiento de establecidos frente al de no establecidos), es necesario que se realicen operaciones activas, es decir, operaciones por las que se repercuta IVA, sin que baste la mera aptitud del establecimiento para realizar tales operaciones.

De este modo, en la medida en que en los casos analizados las entidades no repercuten IVA por las actividades de investigación y/o realización de pruebas técnicas, no puede entenderse que las entidades posean un EP en el territorio en que las desarrollan, siendo procedente la devolución de las cuotas soportadas de IVA por el procedimiento de no establecidos. Además, esta conclusión no queda desvirtuada en los casos en que en dichos territorios se disponga de una filial.

1.5 Impuesto sobre actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla la Mancha.- Incompatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas (Tribunal Constitucional. Sentencia de 31 de octubre de 2012)

Se formuló cuestión de inconstitucionalidad por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha contra el artículo 2.1 apartados b) y c) de la Ley de las Cortes de Castilla La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, regulador del Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente. Este impuesto grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radioactivos.

El Tribunal Constitucional concluye que dicho impuesto es inconstitucional porque su hecho imponible es idéntico al que es objeto de tributación en el IAE, lo que supone una vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. Así, afirma el Tribunal que:

- Uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica, sin que existan datos que permitan apreciar una finalidad extrafiscal en el tributo autonómico.

- Ello es así porque el nuevo tributo no grava directamente la actividad contaminante, sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción termonuclear de energía eléctrica o en el almacenamiento de residuos radioactivos.

1.6 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Asturias.- Compatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas y con el IBI (Tribunal Constitucional. Sentencia de 6 de noviembre de 2012)

Se planteó recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional primera de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales. En concreto, entre otras, el recurso se refería al Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Asturias, del que se pretendía que fuera declarada su inconstitucionalidad por gravar el mismo hecho imponible que el IAE y que el IBI.

El Tribunal Constitucional se remite a su sentencia de 5 de junio de 2012 (comentada en nuestro boletín de julio de 2012) y concluye, al comparar el impuesto autonómico con el IAE, que:

- A priori, estamos ante un impuesto general (el IAE), que afecta a todo tipo de actividades por su mero ejercicio y que grava una riqueza potencial, y otro específico que grava solo determinadas actividades, las ejercidas en grandes superficies comerciales. No obstante, las diferencias entre hechos imponibles no es suficiente *per se* para entender superada la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA.

- Sin embargo, la comparación de los elementos cuantitativos de los dos impuestos lleva a entender que ambos impuestos gravan de forma muy distinta la capacidad económica. En el impuesto autonómico la base imponible está constituida por la superficie destinada a aparcamiento del centro comercial, considerándose como superficie mínima el 50% de la superficie útil de exposición y venta al público; por el contrario, en el IAE la superficie es solo un elemento fijo elegido por el legislador como índice de riqueza en relación con el sector económico concreto. Según el Tribunal, *constatada la evidente disimilitud de bases imponibles … una vez puesta en relación con sus hechos imponibles … podemos concluir que existen unos criterios distintivos suficientes para poder afirmar que el precepto impugnado respeta el contenido de la prohibición establecida en el artículo 6.3 LOFCA.*

Lo mismo se concluye tras comparar el impuesto autonómico con el IBI, al considerar que aquél no grava la titularidad de un inmueble con unas determinadas dimensiones y destinado a la realización de una actividad comercial, por lo que los hechos imponibles no coinciden.

1.7 Procedimiento de recaudación.- Criterio de cómputo de intereses de demora en la emisión de nuevas liquidaciones emitidas tras la anulación de las anteriores (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de octubre de 2012)

La Inspección emitió una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades que fue recurrida por el sujeto pasivo. El TEAC estimó parcialmente la reclamación, lo que llevó a que se anulara la liquidación original y se emitiera otra nueva, en la que los intereses de demora se calculaban hasta la fecha de emisión de esta otra liquidación.

El Tribunal Supremo consolida a través de esta sentencia el nuevo criterio jurisprudencial determinado en sus sentencias de 14 de junio de 2012 (resumidas en nuestro boletín de octubre de 2012), concluyendo de nuevo que el día final del cómputo de los intereses de demora es el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación original que fue posteriormente anulada por resolución o sentencia.

1.8 Procedimiento de recaudación.- Es válida la notificación de la providencia de apremio en el domicilio señalado a efectos de notificaciones en la escritura pública de compraventa de un inmueble aunque sea diferente al del domicilio fiscal (Tribunal Superior de Justicia de Baleares. Sentencia de 24 de julio de 2012)

En la transmisión de un inmueble no se presentó liquidación por el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y, como consecuencia de ello, se emitió una providencia de apremio, que fue notificada al domicilio que el sujeto había señalado como domicilio a efectos de notificaciones en la escritura de compraventa.

El sujeto impugnó la providencia por indebida notificación, en la medida en que no se realizó en su domicilio fiscal. Sin embargo, el TSJ de Baleares considera que la notificación de la providencia de apremio en el domicilio asignado por el vendedor a efectos de notificaciones en la escritura de compraventa es correcta, a pesar de no ser éste su domicilio social ni el domicilio de empadronamiento.

Se trata de un criterio bastante discutible, teniendo en cuenta que el domicilio fijado en la escritura no lo es para regular la relación entre el sujeto y la Administración, sino entre las partes en la compraventa.

1.9 Procedimiento de inspección.- Derecho a una regularización completa (Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de noviembre de 2012)

El sujeto pasivo vendió un inmueble e imputó la correspondiente plusvalía conforme al método de caja (por percibirse el precio de forma fraccionada durante más de un año). La Inspección revisó el primer ejercicio en el que se imputó parcialmente la plusvalía pero no el posterior, imputando la totalidad de la ganancia patrimonial a ese primer ejercicio. Como consecuencia de la liquidación administrativa, se generó una doble tributación.

El Tribunal Supremo concluye, siguiendo un criterio ya consolidado por los tribunales de lo contencioso-administrativo, que la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de forma que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se regulariza su situación, es preciso atender a todos los componentes del tributo que se regulariza para evitar un perjuicio grave al obligado.

Insiste el Tribunal en que la regularización no procede sólo respecto a lo que puede ser perjudicial al contribuyente, sino también en lo que le sea favorable.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.– Distribución de los pagos fraccionados del grupo fiscal entre sus sociedades (Dirección General de Tributos. Consulta V1979-12, de 15 de octubre de 2012)

Cuando una sociedad deja de formar parte de un grupo fiscal, tiene derecho a deducir los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo, en la proporción en que hubiese contribuido a ellos.

En esta consulta se aclara que la proporción en que las entidades que dejan el grupo han contribuido a los pagos fraccionados vendrá determinada por la proporción existente entre la base imponible positiva de dichas entidades y la suma de todas las bases imponibles positivas de las sociedades que conforman el grupo fiscal en los correspondientes pagos fraccionados. En definitiva, parece que las sociedades que han contribuido al pago fraccionado, reduciéndolo (por tener bases imponibles individuales negativas), no tienen derecho a deducir el pago fraccionado del grupo en cuantía alguna.

2.2 IRPF.- Los Tribunales del orden civil y social no son competentes para decidir sobre las retenciones a practicar sobre el pago de cantidades en ejecución de sentencias de dichos órdenes (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de octubre de 2012)

Tras una Sentencia condenatoria del orden civil, y en ejecución de la misma, se pagaron determinadas cantidades a un contribuyente del IRPF, depositando ante el Juzgado el correspondiente importe neto, una vez detraídas las oportunas retenciones, que se ingresaron en Hacienda.

El Juzgado requirió al condenado para que depositara también las cantidades retenidas e ingresadas en Hacienda en el entendimiento de que el depósito debe formularse por el importe bruto.

Siendo esto así, el pagador solicitó a la Administración tributaria la devolución de las retenciones ingresadas en Hacienda en la medida en que también habían sido depositadas en el Juzgado por orden judicial, habiéndose producido un doble ingreso.

La Administración tributaria denegó la devolución de dichos importes alegando que la retención es obligatoria por la Ley Fiscal, de modo que los Tribunales del orden civil no pueden pronunciarse sobre la procedencia de la misma y su cuantía.

El TEAC confirma esta conclusión y, además, añade que la misma conclusión habría sido alcanzada de haber derivado la orden judicial de un tribunal del orden laboral. Este diferente entendimiento entre los tribunales de justicia y la Administración tributaria puede acarrear problemas en la práctica en los que injustificadamente sale perjudicado el administrado.

2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Devolución a fondos de inversión o entidades aseguradoras no residentes las retenciones soportadas sobre dividendos procedentes de España: algunas cuestiones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 25 de octubre de 2012)

En estas resoluciones se plantean dos cuestiones: (i) si la denegación de la devolución de las retenciones realizadas sobre los dividendos pagados a fondos de inversión o a entidades aseguradoras no residentes es o no contraria a Derecho Europeo; y (ii) si es correcto que el reconocimiento (o denegación) del derecho a dicha devolución se realice mediante un procedimiento de verificación de datos.

En el primer caso (Resolución 00/2644/2009) se solicitó la devolución de las retenciones soportadas por un fondo domiciliado en el Reino Unido. Con ocasión de la solicitud, se inició un procedimiento de verificación de datos que finalizó con la denegación de la devolución. El TEAC concluye que:

- La denegación de la devolución es contraria a Derecho Europeo, en la medida en que se infringen los principios de no discriminación y preservación de la libre circulación de capitales y libertad de establecimiento.

- Ello es así porque, al no efectuarse la devolución, el fondo soporta un impuesto definitivo en España del 15% (tipo aplicable entonces), mientras que en el caso de fondos residentes se soporta un tipo efectivo del 1% (pues se permite la recuperación de las retenciones soportadas en exceso).

- El trato diferenciado no está justificado, pues los fondos no residentes son objetiva y subjetivamente comparables a los españoles.

En el segundo caso (Resolución 00/3442/2009) la reclamante es una entidad aseguradora residente en el Reino Unido que también ha soportado retenciones sobre los dividendos percibidos de España. En este caso, el reclamante alega que una aseguradora española, con al menos un 5% en la entidad pagadora (también española) tendría derecho a deducción por doble imposición interna, mientras que la entidad aseguradora no residente no tiene derecho a dicha deducción, por lo que deberían devolverse las retenciones.

El TEAC considera no infringidos los principios de no discriminación y preservación de la libre circulación de capitales y libertad de establecimiento en la medida en que la tributación final es muy similar en ambos tipos de Sociedades (residentes y no residentes), ya que en el caso de las entidades residentes es cierto que se permite la aplicación de deducción por doble imposición y se tributa por el neto, pero en el caso de las no residentes el marginal es menor.

En ambas resoluciones, además, y en lo que a aspectos procedimentales se refiere, se concluye que no es posible utilizar el procedimiento de verificación de datos para comprobar la procedencia de la devolución en estos supuestos, teniendo en cuenta la complejidad de la comprobación a realizar y, en particular, la necesidad de comparar el derecho aplicable a los no residentes y a los residentes, analizar las posibles vulneraciones de Derecho Comunitario, etc. Por este motivo, en el segundo supuesto planteado, aunque el TEAC determinó que no se vulneraba el Derecho Europeo, resolvió anular la propuesta de liquidación por haber empleado la Administración el procedimiento de verificación de datos.

2.4 Procedimiento de inspección.- La Inspección no puede revisar elementos ya analizados con anterioridad en un procedimiento de inspección parcial (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012)

En el caso analizado se había efectuado una inspección parcial que había finalizado con una liquidación de IVA. Posteriormente, en un nuevo procedimiento de inspección, esta vez general, se emitió una nueva liquidación por el mismo impuesto y ejercicio.

El TEAC concluye que esta nueva liquidación no es procedente, en la medida en que parte de los elementos corregidos ya habían sido objeto de una comprobación parcial anterior, que no supuso una mera comprobación sino una labor de calificación jurídica. Siendo esto así, no es posible que se vuelvan a revisar los mismos elementos que ya se comprobaron salvo que la Inspección realice una labor investigadora adicional de la que se deriven hechos nuevos que no pudieron ser conocidos en la actuación inspectora previa.

En definitiva, el alcance de la segunda comprobación estará condicionado al que tuvo la primera, respecto a los mismos tributos y ejercicios.

3. LEGISLACIÓN

3.1 Régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes

En el BOE de 15 de noviembre de 2012 se ha publicado la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito. Dicha Ley trae causa del Real Decreto-ley 24/2012 que ya resumimos en nuestro boletín de Novedades Mercantil 23, de septiembre de 2012, así como en el boletín de Novedades Fiscal 8, de agosto-septiembre de 2012 cuyos links adjuntamos.

http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Mercantil-23-2012.pdf

http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Boletines/Documents/Boletin-Fiscal-Septiembre-2012.pdf

La regulación fiscal que contiene la Ley 9/2012 no presenta novedades respecto al Real Decreto-ley ya comentado, excepto por la introducción de una Disposición Adicional Decimoséptima relativa al Régimen Fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes:

- El Real Decreto-ley 24/2012 permitía la constitución de agrupaciones de activos y pasivos de una sociedad de gestión de activos que constituirán patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica.

- Dichos Fondos de Activos Bancarios tributan en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen del 1%, siéndoles de aplicación el régimen fiscal previsto para las Instituciones de Inversión Colectiva.

- En cuanto a los partícipes, se dispone que cuando sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR (si obtienen las rentas mediante un establecimiento permanente en territorio español) o del IRPF, les resultará de aplicación el régimen previsto para socios o participes de las Instituciones de Inversión Colectiva. No obstante, tratándose de contribuyentes del IRPF no les resultará de aplicación el régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 94 de la LIRPF.

- Por último, las rentas obtenidas por los partícipes contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente estarán exentas de tributar por el referido impuesto.

Este régimen fiscal se aplica durante el periodo de tiempo de mantenimiento de la exposición del FROB a estos fondos. Transcurrido este periodo, tributan al tipo general del Impuesto sobre Sociedades. El transcurso del referido plazo determinará la conclusión del período impositivo de los Fondos de Activos Bancarios.

Por otro lado, las rentas que se generen en los partícipes de los Fondos de Activos Bancarios con posterioridad a este periodo pero que procedan de periodos impositivos durante los cuales hayan estado sujetos al tipo del 1% en el Impuesto sobre Sociedades, estarán sometidas al régimen previsto para los partícipes que ha sido mencionado más arriba.

3.2 Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

En el BOE de 16 de noviembre de 2012 se ha publicado el Instrumento de Ratificación del Protocolo de Enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Paris el 27 de mayo de 2010, y el texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.

El origen de estas enmiendas se debe a que el citado Convenio se concluyó con anterioridad al reconocimiento internacional de la norma relativa al intercambio de información en materia fiscal y al nuevo marco de cooperación. Esta normativa internacional refuerza la colaboración y cooperación de las autoridades fiscales en la lucha contra el fraude.

El Protocolo entrará en vigor para España el 1 de enero de 2013.

3.3 Información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

En el BOE de 24 de noviembre de 2012 se ha publicado el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información de bienes y derechos situados en el extranjero e incorporan modificaciones que afectan a la asistencia mutua y a los procedimientos amistosos entre Estados con el fin de mejorar los mecanismos de obtención de información sobre bienes, derechos y actividades realizadas en el exterior.

Dicho Real Decreto ya fue resumido en nuestro boletín de Novedades Fiscal 9-2012, de noviembre, cuyo link adjuntamos.

http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Fiscal-9-2012.pdf

3.4 Método de estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado del IVA para el año 2013

En el BOE de 30 de noviembre de 2012 se ha publicado la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre de desarrollo para 2013 del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado de IVA.

En general, se mantiene la estructura vigente para el año 2012, introduciendo, entre otras, las siguientes novedades:

- Se han adaptado las magnitudes excluyentes del método de estimación objetiva del IRPF a la nueva redacción del artículo 31.1 de la Ley del IRPF aprobada por la Ley 7/2012.
- En relación con el IRPF, se mantienen tanto la cuantía de los módulos como los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación. Asimismo, se mantiene la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos para todos los contribuyentes que determinen el mismo

por el método de estimación objetiva en 2013, señalando que esta reducción se tendrá en cuenta a la hora de determinar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado. Se reducen, no obstante, los índices de rendimiento neto aplicables en determinadas actividades.

- En relación con el IVA, se adaptan los módulos a los nuevos tipos impositivos de IVA en vigor desde el pasado 1 de septiembre, tomando en consideración que tales tipos serán de aplicación durante el ejercicio 2013.

3.5 Obligaciones de facturación: nuevo Reglamento

Con el fin de dar cumplimiento al mandato de la Directiva 2010/45, se ha publicado en el BOE de 1 de diciembre de 2012 el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. El referido texto será aplicable a partir del próximo 1 de enero de 2013, fecha a partir de la cual quedará derogado el anterior Reglamento contenido en el Real Decreto 1496/2003.

El borrador de este Reglamento ya ha sido resumido en nuestro boletín de Novedades de IVA 2/ 2012, cuyo link adjuntamos.

http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Boletines/Documents/Boletin-IVA-Diciembre-2012.pdf

4. OTROS

4.1 Enmiendas al Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias

El pasado 27 de noviembre se presentaron en el Senado diversas enmiendas al 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.

De dichas enmiendas, destacamos las siguientes:

- **Indemnizaciones por despido o cese**

  - Se propone que no sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades la parte de las indemnizaciones por despido que supere la cifra de 1.000.000 de euros o la cuantía que resulte exenta en el IRPF si es superior. El límite deducible se computará considerando todas las entidades del mismo grupo del artículo 42 del Código de Comercio.
  - Se propone igualmente que en el caso de cese de la relación laboral o mercantil (de administradores o miembros del Consejo de Administración), la reducción del 40% (ya limitada, dado que se puede aplicar en la actualidad sobre un máximo de 300.000 euros) no pueda aplicarse para indemnizaciones que superen la cifra de 1.000.000 de euros (reduciéndose proporcionalmente para indemnizaciones entre 700.000 y 1.000.000 euros). Parece que esta regla se refiere a la parte sujeta y no exenta de las indemnizaciones, aunque la redacción de la enmienda no es clara.

- **Régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas**: Se flexibilizan los requisitos necesarios para su aplicación, reduciendo el número de viviendas necesario y el periodo de tiempo en que deben mantenerse en arrendamiento. También se suprime el requisito de tamaño exigido para cada vivienda.

- En el **régimen de SOCIMI** se modifican determinados aspectos de la regulación vigente. En concreto, destaca el establecimiento de una tributación a tipo de gravamen del 0% respecto de las rentas que proceden del desarrollo de su objeto social y finalidad específica.

- En el IRPF, se limita a 100.000 euros anuales (por contribuyente) la posibilidad de no imputar las **aportaciones a determinados instrumentos de previsión social**.

Destacan igualmente la modificación del **régimen fiscal** previsto para **contratos de arrendamiento financiero** o la creación del **Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito**.

El presente Boletín contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Diciembre 2012. J&A Garrigues, S.L.P. quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.