

10-2012
Noviembre, 2012

En los últimos tiempos se observa una fuerte apuesta del Gobierno y nuestros legisladores por la lucha contra el fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. Se están adoptando una amplia serie de medidas (i) por un lado, incentivando que se afloren los patrimonios no declarados, con una tributación aparentemente reducida y, (ii) como contrapunto, agravando las consecuencias en caso de que se mantengan ocultos, lo que viene a profundizar más en las conveniencias de la regularización. Así:

- En 2012 se han aprobado gravámenes especiales para incentivar la repatriación de rentas del extranjero por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (gravámenes del 8% y el 10% sobre este tipo de rentas, cuando no cumplan los requisitos para que queden exentos); y se ha posibilitado la regularización de patrimonios por los sujetos pasivos del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes al 10% de los patrimonios aflorados (de la parte de los mismos adquirida con rentas no prescritas). En todos estos casos, la regularización debe realizarse con el límite del 30 de noviembre de 2012.
- Acaba de publicarse la Ley antifraude (Ley 7/2012, de 29 de octubre, a la que hacemos referencia en este boletín y que describimos en detalle en nuestro boletín de novedades 8/2012), que (i) limita los pagos en efectivo a partir de 19 de noviembre de 2012, y (ii) establece nuevas obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero, cuyo incumplimiento, además de fuertes sanciones, puede implicar que, en caso de descubrirse la existencia de dichos activos, su importe sea calificado como renta no declarada (en el Impuesto sobre Sociedades) o incremento no justificado de patrimonio (en el IRPF) sin posibilidad de alegar o justificar su procedencia de un ejercicio prescrito.
- Se está tramitando una reforma del código penal, pendiente sólo de la publicación en el BOE, en la que se prevé endurecer las penas, fundamentalmente cuando se empleen estructuras fiduciarias o paraísos fiscales o cuando la defraudación supere los 600.000 euros; y alargar los plazos de prescripción para los delitos fiscales.
- Y a todo lo anterior, se unen las normas e iniciativas destinadas a la obtención y utilización de información sobre patrimonios y rentas en el extranjero, en un contexto internacional cada vez más beligerante con los países que no facilitan información. A estos efectos, mencionamos la Directiva de 15 de febrero de 2011, relativa a la asistencia mutua de los Estados Miembros de la UE en materia de fiscalidad directa; los nuevos convenios para evitar la doble imposición; la modificación de los existentes con una revisión de las cláusulas de intercambios de información, incluyendo la negociación de un nuevo protocolo con Suiza; o el anuncio de la creación de una nueva Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional para luchar contra el fraude fiscal internacional.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS	4
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- La información de la deducción por reinversión en la memoria es un requisito esencial para su aplicación (Audiencia Nacional. Sentencia de 20 de septiembre de 2012)	4
1.2 IRPF.- El separado legalmente puede optar por la tributación conjunta junto con los hijos que convivan con él desde la admisión de la demanda de separación (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 8 de mayo de 2012)	4
1.3 IVA.- No puede denegarse la exención a una entrega intracomunitaria si el proveedor actúa de buena fe y ha adoptado todas las medidas razonables para facilitar su número de identificación (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012, Asunto C-587/10)	4
1.4 IBI.- El beneficiario de la expropiación será el titular catastral de los bienes expropiados a efectos del IBI (Tribunal Superior de Justicia de La Rioja. Sentencia de 3 de mayo de 2012)	6
1.5 Procedimiento de revisión.- La voluntad de recurrir debidamente acreditada y en plazo frente a un Órgano de la Administración impide la inadmisibilidad de un recurso formalmente presentado fuera de los plazos previstos en la Ley (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 2 de julio de 2012)	6
1.6 Procedimiento administrativo.- La notificación efectuada en las instalaciones de la arrendataria del obligado tributario no es válida a efectos de notificaciones (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia de 13 de julio de 2012)	6
2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	7
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los dividendos y plusvalías de fuente extranjera regularizados mediante el gravamen especial del 8% no tienen que incluirse dentro del resultado contable para el pago fraccionado mínimo (Dirección General de Tributos. Consulta V1919-12, de 3 de octubre de 2012)	7
2.2 IRPF.- Posibilidad de simultanear rendimientos de actividades económicas y rendimientos del trabajo en relación con una misma entidad (Dirección General de Tributos. Consulta V1827-12, de 19 de septiembre de 2012)	7
2.3 IRPF.- La exención por dividendos no se aplica a los rendimientos derivados de participaciones preferentes (Dirección General de Tributos. Consulta V1821-12, de 19 de septiembre de 2012)	8
2.4 IRPF.- Tras la reforma laboral, la exención de la indemnización por despido estará condicionada a que haya conciliación administrativa o judicial o sentencia (Dirección General de Tributos. Consultas V1803-12 y V1804-12, de 18 de septiembre)	8

2.5	IRPF.– Deducibilidad de las obras de reforma realizadas sobre un inmueble cedido en arrendamiento o gratuitamente (Dirección General de Tributos. Consulta V1768-12, de 12 de septiembre de 2012)	9
2.6	IRPF.– Tratamiento aplicable a las dietas abonadas por una sociedad a sus consejeros (Dirección General de Tributos. Consulta V1738-12, de 7 de septiembre de 2012)	9
2.7	IVA.- No es incompatible la modificación de la base imponible prevista para casos de concurso con la prevista con carácter general en el caso de impago. (TEAC. Resolución de 20 de septiembre de 2012)	9
2.8	Procedimiento recaudatorio.- En supuestos de derivación de la responsabilidad que traigan su causa de una sanción, no aplica el criterio de suspensión automática de las sanciones (TEAC. Resolución de 6 de septiembre de 2012)	10
3.	LEGISLACIÓN	11
3.1	Ley antifraude	11
3.2	Ley sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero	11
3.3	Modificación de los módulos del régimen simplificado del IVA del año 2012 y posibilidad de renuncia al mencionado régimen	13
4.	OTROS	13
4.1	Declaración Tributaria Especial: Segundo Informe de la Dirección General de Tributos	13

1. SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- La información de la deducción por reinversión en la memoria es un requisito esencial para su aplicación (Audiencia Nacional. Sentencia de 20 de septiembre de 2012)

En esta sentencia, la Audiencia Nacional vuelve a analizar un aspecto tradicionalmente controvertido, cual es la posibilidad de que el contribuyente aplique una deducción por reinversión aun cuando el acuerdo sobre su aplicación no figure expresamente recogido en la memoria de las cuentas anuales de la compañía, requisito expresamente previsto en la normativa fiscal.

El recurrente defiende que el cumplimiento de este requisito debe entenderse implícitamente cumplido en el contenido de las cuentas anuales, al haberse contabilizado el gasto por el impuesto sobre sociedades considerando la aplicación de la deducción; añadiendo que, en cualquier caso, se trataría de un incumplimiento de una mera formalidad no impeditiva de la aplicación de la deducción.

No obstante, la Sala declara que el incumplimiento del requisito de reflejar válidamente en la memoria de las cuentas anuales la aplicación del beneficio fiscal no debe entenderse como un aspecto meramente formal sino que es uno de los requisitos esenciales dentro del régimen de la deducción, en la medida en que debe ser la Junta de Accionistas la que opte por la aplicación de este régimen a través de la aprobación de la memoria de las cuentas anuales.

En definitiva, según este Tribunal la deducción no es de aplicación automática, sino que corresponde al sujeto pasivo decidir y optar (en la forma que señala la norma) si se acoge o no a dicha previsión legal.

1.2 IRPF.- El separado legalmente puede optar por la tributación conjunta junto con los hijos que convivan con él desde la admisión de la demanda de separación (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 8 de mayo de 2012)

El sujeto pasivo que se encuentre en situación de separación legal podrá optar por la opción de tributación conjunta junto con los hijos que convivan con él desde la resolución judicial que admite la demanda de separación matrimonial, que produce sus efectos desde el día de su presentación, aunque aún no se haya obtenido la sentencia judicial de separación. El Tribunal considera que dicha resolución de admisión de la demanda de separación, produce la suspensión de los efectos del matrimonio.

1.3 IVA.- No puede denegarse la exención a una entrega intracomunitaria si el proveedor actúa de buena fe y ha adoptado todas las medidas razonables para facilitar su número de identificación (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012, Asunto C-587/10)

Se plantea el supuesto de una empresa alemana que vendió bienes a una empresa norteamericana. La empresa alemana solicitó a la americana su número de identificación a efectos del IVA. Ésta (que no tenía ningún número a efectos de IVA) le indicó que

había revendido los bienes en cuestión a una empresa establecida en Finlandia cuyo número de identificación a efectos del IVA le comunicó, extremo que comprobó la filial. Los bienes, de hecho, fueron transportados directamente de Alemania a Finlandia.

La empresa alemana emitió una factura a la americana sin IVA, indicando en la factura el número de identificación a efectos del IVA de la empresa finlandesa a la que se revendieron los bienes. La administración entendió que la entrega de la empresa alemana a la americana no podía quedar exenta de IVA porque ésta no había facilitado el número de identificación a efectos del IVA propio.

El Tribunal de Justicia afirma que:

- La Directiva no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente.
- No obstante, supeditar el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.
- Así, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, y sólo cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales; todo ello siempre que el proveedor de bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.
- Aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA.
- En el presente caso, el proveedor solicitó al cliente su número de identificación y, éste, que carecía del mismo, transmitió el número de identificación del segundo adquirente; conforme a ello, no parece que ninguno de los dos intervinientes haya actuado de manera fraudulenta.

Conviene destacar que la normativa española, en concreto el artículo 25 de la LIVA, condiciona la aplicación de la exención al hecho de que el adquirente sea un empresario o profesional, así identificado a efectos del IVA, por lo que esta Sentencia podría ser de gran utilidad cuando se deniegue la exención en operaciones intracomunitarias por no haber aportado el NIF IVA por el proveedor si éste actuó de buena fe y utilizó todos los medios a su alcance para hacerlo.

1.4 IBI.- El beneficiario de la expropiación será el titular catastral de los bienes expropiados a efectos del IBI (Tribunal Superior de Justicia de La Rioja. Sentencia de 3 de mayo de 2012)

La titularidad catastral de unas fincas rústicas expropiadas para la construcción de una presa se le había atribuido a la demandante encargada de llevar a cabo dicha construcción, en la medida en que se le consideraba beneficiaria de la expropiación.

La demandante, sin embargo, defiende que la titularidad catastral corresponde a la Administración del Estado, titular de las fincas rústicas expropiadas y futura titular de la presa que en su día se construya.

No obstante, la Sala concluye que, dado que la demandante tiene la condición de beneficiario de la expropiación y que precisamente dicho beneficiario representa el interés público o social para cuya realización está autorizado a instar de la Administración expropiante el ejercicio de la potestad expropiadora, la asignación de la titularidad catastral a la demandante es conforme a derecho.

1.5 Procedimiento de revisión.- La voluntad de recurrir debidamente acreditada y en plazo frente a un Órgano de la Administración impide la inadmisibilidad de un recurso formalmente presentado fuera de los plazos previstos en la Ley (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 2 de julio de 2012)

A la recurrente se le instó el pago de una factura. En el plazo de un mes solicitó al Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS) la anulación de dicha factura por entender que no resultaba procedente la repercusión del IVA (por haber caducado el plazo para dicha repercusión).

Posteriormente, ante la negativa del INVIFAS de proceder a la rectificación de la factura, el recurrente interpuso recurso de anulación, que fue declarado extemporáneo, circunstancia que luego vino a confirmar el TEAR de Castilla-León.

El TSJ de Castilla y León, sin embargo, concluye que no puede considerarse adecuada la extemporaneidad del recurso de anulación interpuesto en la medida en que el recurrente ya había manifestado ante el INVIFAS, órgano de naturaleza administrativa, dentro de plazo, los motivos por los que consideraba que no se ajustaba a derecho la factura expedida y que, por lo tanto, la inadmisión del recurso de anulación supone una vulneración del derecho al recurso del recurrente.

1.6 Procedimiento administrativo.- La notificación efectuada en las instalaciones de la arrendataria del obligado tributario no es válida a efectos de notificaciones (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia de 13 de julio de 2012)

El recurrente impugnó una providencia de apremio que le había sido notificada en su domicilio social, sosteniendo que la liquidación y los actos posteriores derivados de la misma, de los cuales no tuvo noticias, no le fueron notificados correctamente. Concretamente, todas las actuaciones de la Administración tributaria relacionadas con el procedimiento, previas al apremio, se habían notificado en las instalaciones de su arrendataria y no en el domicilio del recurrente ni en el que éste ejercía su actividad.

El TSJ, aceptando las tesis del recurrente, anula la providencia de apremio al considerar que la actuación de la Administración supone una infracción del régimen jurídico de las notificaciones y considera exigible a la Administración tributaria, en relación con todas las notificaciones del procedimiento, la misma diligencia que tuvo para notificar la providencia de apremio adecuadamente en el domicilio social de la recurrente.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.– Los dividendos y plusvalías de fuente extranjera regularizados mediante el gravamen especial del 8% no tienen que incluirse dentro del resultado contable para el pago fraccionado mínimo (Dirección General de Tributos. Consulta V1919-12, de 3 de octubre de 2012)

Entre las medidas recientemente aprobadas para incrementar la recaudación tributaria, se ha establecido un gravamen especial del 8% para las rentas devengadas hasta el 30 de noviembre de 2012 por la participación en entidades no residentes que no cumplan el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 del TRLIS (concretamente, el relativo a la tributación de la entidad no residente conforme a un impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades). También se ha regulado un pago fraccionado mínimo que se calcula a partir del resultado contable de la sociedad.

En esta consulta se aclara, en primer lugar, que:

- Las actividades financieras tendrán la consideración de actividades empresariales en tanto se cuente con medios materiales y personales para su desarrollo.
- Los intereses que procedan de la colocación de excedentes de tesorería que procedan del desarrollo de actividades económicas tendrán asimismo la consideración de ingresos procedentes de actividades económicas.

Tras esta aclaración, se indica que los sujetos que satisfagan dicho gravamen especial por esas rentas procedentes del extranjero, no las tendrán que incluir en el cálculo de los pagos fraccionados de 2012 y 2013 ni en el de los pagos fraccionados mínimos que parten del resultado contable, en tanto que el gravamen especial determina la tributación definitiva de las rentas sobre las que se aplica.

Aunque esta conclusión se refiere al gravamen especial del 8% antes citado, debería ser trasladable a los casos en que se pague el gravamen especial del 10% que permitirá regularizar el mismo tipo de rentas en los casos en que tampoco se cumpla el requisito de que las rentas provengan de una actividad económica.

2.2 IRPF.– Posibilidad de simultanear rendimientos de actividades económicas y rendimientos del trabajo en relación con una misma entidad (Dirección General de Tributos. Consulta V1827-12, de 19 de septiembre de 2012)

Una persona física está contratada por una clínica como directora gerente, realizando labores de organización general sin desarrollar actuaciones como médico. Por este contrato, calificado como laboral, percibe rendimientos del trabajo. Se plantea si puede,

además, prestar un servicio como parte del equipo médico de la clínica y realizar la actividad desarrollada como tal profesional médico bajo la modalidad de profesional autónomo, con un contrato mercantil.

A juicio de la Dirección General de Tributos, las retribuciones por los servicios realizados como profesional autónomo bajo una relación de servicios de naturaleza mercantil tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, pudiendo existir ambos tipos de rendimientos en caso de la prestación a una misma entidad de servicios de distinta naturaleza que generen ambos tipos de rendimientos.

2.3 IRPF.– La exención por dividendos no se aplica a los rendimientos derivados de participaciones preferentes (Dirección General de Tributos. Consulta V1821-12, de 19 de septiembre de 2012)

El régimen económico y fiscal de las participaciones preferentes está regulado en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, en la cual se establece que las rentas derivadas de las participaciones preferentes se calificarán como rendimientos obtenidos por las cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 de la Ley del IRPF.

Se plantea si estas rentas pueden beneficiarse de la exención de 1.500 euros anuales regulada en la letra y) del artículo 7 de la Ley del IRPF. La respuesta de la Dirección General de Tributos es negativa, puesto que ese artículo se refiere a los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del artículo 25.1 de la Ley del IRPF, y no a los regulados en el apartado 2 de dicho artículo 25.

2.4 IRPF.– Tras la reforma laboral, la exención de la indemnización por despido estará condicionada a que haya conciliación administrativa o judicial o sentencia (Dirección General de Tributos. Consultas V1803-12 y V1804-12, de 18 de septiembre)

En el marco de la reforma laboral introducida por el Real Decreto-ley 3/2012 se ha dado nueva redacción al artículo 7.e) de la Ley del IRPF, por el que se regula la exención de las indemnizaciones por despido. De dicha nueva redacción cabe destacar la supresión del párrafo segundo de la anterior, el cual se refería a la posibilidad de aplicar la exención en el caso de extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación.

A la vista de dicha modificación normativa, la Dirección General de Tributos ha concluido que para aplicar la exención sobre una indemnización por despido será necesario que se produzca conciliación o que haya algún tipo de resolución judicial (es decir, sin que sea válido el conocido como “despido express”). Debe recordarse que, en todo caso, los despidos producidos entre el 12 de febrero de 2012 y el 7 de julio del mismo año no están sometidos a esta nueva obligación.

2.5 IRPF.– Deducibilidad de las obras de reforma realizadas sobre un inmueble cedido en arrendamiento o gratuitamente (Dirección General de Tributos. Consulta V1768-12, de 12 de septiembre de 2012)

Conforme a la normativa del IRPF, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas podrán deducirse los gastos derivados de la titularidad de un inmueble en la proporción en que se encuentre afecto a la actividad económica. En este contexto, la Dirección General de Tributos analiza la deducibilidad de las obras de reforma realizadas por un contribuyente sobre un inmueble que le ha sido cedido en arrendamiento:

- En general, las obras de acondicionamiento realizadas por el arrendatario se deben incluir entre el inmovilizado material y se amortizarán en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.
- En el caso de que la vivienda haya sido cedida al contribuyente gratuitamente, las obras realizadas no podrán calificarse, sin embargo, como inmovilizado material, al realizarse sobre un inmueble del que el sujeto no es ni propietario ni arrendatario. En este caso, las obras se clasificarán como un gasto corriente de la actividad y los gastos podrán deducirse en el período impositivo en que se devenguen.

2.6 IRPF.– Tratamiento aplicable a las dietas abonadas por una sociedad a sus consejeros (Dirección General de Tributos. Consulta V1738-12, de 7 de septiembre de 2012)

Se analiza el tratamiento aplicable a las cantidades percibidas por los consejeros para compensar sus gastos de desplazamiento y estancia. Partiendo de la consideración de que no existe renta cuando se trata de un gasto por cuenta de un tercero, la Dirección General de Tributos distingue los siguientes supuestos:

- Si la sociedad pone a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para ellos.
- Si la sociedad reembolsa a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que dichos importes vienen a compensar dichos gastos, o la sociedad abona unas cantidades para que aquéllos decidan libremente cómo acudir a las reuniones, estaremos ante una renta dineraria sujeta a retención.

2.7 IVA.- No es incompatible la modificación de la base imponible prevista para casos de concurso con la prevista con carácter general en el caso de impago. (TEAC. Resolución de 20 de septiembre de 2012)

La Ley de IVA prevé la posibilidad de modificar la base imponible cuando el cliente no satisface la correspondiente factura. Adicionalmente, prevé otro supuesto de modificación de la base imponible cuando el sujeto entra en concurso de acreedores. En el caso analizado, el sujeto acudió al primero de los mecanismos, para un caso en que el cliente había entrado en concurso.

La Administración, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos, denegó dicha modificación en el entendimiento de que si el deudor está en una situación de concurso, la modificación debe hacerse en todo caso siguiendo el procedimiento especial previsto para estos supuestos (y, en particular, en el limitado plazo de un mes desde el auto de declaración del concurso).

Sin embargo, el TEAC considera que ambos métodos no son excluyentes, de modo que aunque el deudor haya sido declarado en concurso se podrá modificar la base imponible de conformidad con el método previsto para los casos de impago, si se cumplen todos los requisitos para ello. Destaca el TEAC que, en estos casos, el cumplimiento del requisito de reclamación de la deuda al cliente es posible aunque el cliente esté en concurso, en la medida en que este trámite se puede cumplir mediante requerimiento notarial (es decir, sin necesidad de reclamación judicial, que en caso de concurso ya no es posible).

2.8 Procedimiento recaudatorio.- En supuestos de derivación de la responsabilidad que traigan su causa de una sanción, no aplica el criterio de suspensión automática de las sanciones (TEAC. Resolución de 6 de septiembre de 2012)

En esta Resolución, dictada en unificación de criterio, se analiza si los acuerdos de declaración de responsabilidad en cuyo alcance se incluyan sanciones, tienen o no naturaleza sancionadora y, en consecuencia, cuál es el régimen aplicable a su recaudación, en particular a las solicitudes de suspensión de su ejecución en caso de interposición de recursos o reclamaciones frente a aquellos.

Concluye el TEAC que:

- El responsable es un obligado tributario, que ni es el sujeto pasivo del tributo (pues no realiza el hecho imponible) y que no se coloca "en su lugar", sino "junto" al deudor principal. Tampoco es, por tanto, el sujeto infractor, que es quien realiza las acciones u omisiones tipificadas por la Ley como infracciones.
- Consecuentemente, la declaración de responsabilidad no es un procedimiento sancionador, ni tan siquiera en aquellos supuestos en que excepcionalmente la Ley permite incluir en su alcance sanciones, sino que se trata de un procedimiento de recaudación.
- En relación con lo anterior, en atención al principio de reserva de ley, para que la responsabilidad fuera una sanción, la realización de su presupuesto de hecho debería haber sido definida y tipificada por el legislador como una infracción.
- En definitiva, los responsables quedan configurados como unos deudores supletorios, cuya vinculación con las cantidades cuyo pago se les va a exigir quedará determinada por la concurrencia acumulativa de dos presupuestos: uno, la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo; y, otro, por la producción del presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad legalmente previsto.
- Esta configuración de la figura de los responsables supone que deba concluirse que la responsabilidad es una institución de garantía del crédito tributario, cuyo pago trata el legislador de garantizar o preservar imponiendo a un tercero su satisfacción en defecto de pago por el deudor principal, de forma tal que la posibilidad en ciertos

supuestos de responsabilidad de incluir en su alcance el importe de las sanciones, no puede desvirtuar la naturaleza de la institución (de garantía) ni puede comunicar a la totalidad de los elementos incluidos en el acuerdo de declaración de responsabilidad (cuota e intereses) la excepcional suspensión automática del pago que es propia sólo y exclusivamente de las sanciones.

- O lo que es lo mismo, la Ley no sanciona al responsable, sino que se limita a exigirle el pago al que resulta obligado, en virtud de una disposición legal específica, a través de un procedimiento de recaudación, propio y distinto del procedimiento sancionador.
- De ello se deduce que para la admisión a trámite de la suspensión, es requisito necesario que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo acrediten.

3. LEGISLACIÓN

3.1 Ley antifraude

En el BOE de 30 de octubre de 2012 se ha publicado la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Las novedades introducidas por dicha Ley han sido comentadas en detalle en nuestro boletín de Novedades Fiscal 8/2012. Adjuntamos un link a dicho boletín para mayor información.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Fiscal-8-2012.pdf>

Entre las medidas acordadas en esa Ley se encuentra la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero sobre los que el obligado tributario tenga capacidad de disposición. El pasado sábado 24 de noviembre se publicó en el BOE el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que, entre otras, se regulan las citadas obligaciones de información.

3.2 Ley sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero

El 31 de octubre de 2012 se ha publicado en el BOE la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero cuya entrada en vigor se produjo el mismo día de su publicación.

La Ley, desde el punto de vista de la normativa fiscal, no hace sino recoger las novedades que ya introdujo el Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta

de los activos inmobiliarios del sector financiero, que avanzó en la reforma iniciada ya por el Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero.

En concreto, las principales reformas fiscales son las siguientes:

- Régimen fiscal de neutralidad para las operaciones de aportación de activos por entidades de crédito a sociedades para la gestión de activos

Se permite que las transmisiones de activos y pasivos que se realicen en el ámbito de lo dispuesto en la Ley 8/2012 para la constitución de las sociedades para la gestión de activos, puedan acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que puedan no encajar en ninguna de las operaciones definidas en sus artículos 83 o 94.

- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en la transmisión de sociedades de gestión de activos y de entidades de crédito

La transmisión posterior de las participaciones recibidas como consecuencia de la constitución de estas sociedades creadas para la gestión de activos inmobiliarios no estarán gravadas por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

Esta excepción de tributación bajo la modalidad indicada se establece también para la transmisión de participaciones en las entidades de crédito afectadas por planes de integración reguladas en el Real Decreto-ley 9/2009.

- Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

A fin de incentivar el mercado inmobiliario, se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF y el IRNR una exención parcial del 50% de las rentas positivas y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo y hasta el 31 de diciembre de 2012, cuando se cumplan determinados requisitos y reglas particulares en cada uno de los citados impuestos (en el IRNR no se hace referencia expresa a que los bienes debieran haberse adquirido a título oneroso).

En los tres impuestos se impide la exención cuando el transmitente y el posterior adquirente sean cónyuges o familiares, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido; y cuando los inmuebles se adquieran o transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente señaladas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3.3 Modificación de los módulos del régimen simplificado del IVA del año 2012 y posibilidad de renuncia al mencionado régimen

El 24 de octubre se ha publicado en el BOE la Orden HAP/2259/2012 que incorpora la revisión de los módulos del régimen simplificado de IVA del año 2012, a fin de actualizar su importe en consonancia con la última subida de tipos de IVA.

Asimismo, se establece un plazo especial de renuncia a la aplicación de los métodos de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado de IVA. Esta renuncia podrá realizarse desde el 25 de octubre hasta el 30 de noviembre de 2012, y tendrá efectos desde el 1 de enero de 2013, en el caso del método de estimación objetiva del IRPF, y desde el 1 de octubre de 2012, en el caso del régimen especial simplificado del IVA.

Quienes renuncien al régimen simplificado de IVA para el cuarto trimestre de 2012, deberán presentar una declaración-liquidación final «Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen general y simplificado» (modelo 371) declarando en el apartado «Actividades en régimen general» las operaciones relativas al cuarto trimestre de 2012, y en el apartado «Actividades en régimen simplificado» la declaración-liquidación final relativa al régimen simplificado correspondiente a los tres primeros trimestres de 2012.

4. OTROS

4.1 Declaración Tributaria Especial: Segundo Informe de la Dirección General de Tributos

El pasado 11 de octubre se publicó un segundo informe, emitido por la Dirección General de Tributos, por el que se pretende dar respuesta a diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial (en adelante, DTE) regulada en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.

Entre otras cuestiones, se aclara que en el caso de cotitularidad de bienes o derechos, será preciso presentar una DTE por cada uno de los cotitulares en la parte correspondiente a su cuota de participación. No obstante, en los supuestos en los que, de acuerdo con la normativa tributaria, la renta no declarada debiera atribuirse a uno sólo de los titulares, se permite que sea éste el que declare todos los bienes en su DTE (supuesto habitual en el caso de cónyuges en gananciales).

Destaca también la Dirección General de Tributos que, en el caso de bienes transformados, las pérdidas originadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el valor de adquisición del bien originario hasta su anulación; y solo el exceso minorará las ganancias de ejercicios no prescritos.

Respecto al resto de criterios de la DTE, cabe subrayar que la Dirección General de Tributos ha descartado la posibilidad de utilizar esta declaración para regularizar rentas imputadas (inmobiliarias, en transparencia fiscal o de instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales). No obstante, resulta destacable que, a juicio de dicho organismo, no será preciso realizar las correspondientes imputaciones en transparencia fiscal o de instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales, cuando los activos se hayan

transmitido antes de 31 de diciembre de 2010 y se haya reinvertido, antes de dicha fecha, en otros activos que sean declarados en la DTE.

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

© Noviembre 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.