

8-2012  
Noviembre, 2012

## MEDIDAS FISCALES ANTIFRAUDE

En el Boletín Oficial del Estado 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.

Es una Ley de carácter fiscal que pretende principalmente mejorar la persecución del fraude y el cobro de las deudas tributarias. De las medidas adoptadas con este objetivo destacamos las siguientes:

- En el ámbito de la recaudación tributaria, cabe resaltar (i) la ampliación de la responsabilidad de los sucesores de entidades que se disuelvan; (ii) la introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad para los administradores de empresas que, existiendo continuidad en el ejercicio de su actividad, presenten autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada; (iii) la ampliación de las facultades de la Administración tributaria para la adopción de medidas cautelares; y (iv) la introducción de nuevas infracciones para incumplimientos de obligaciones formales o de nuevas sanciones para supuestos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
- Se establece la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero y se concretan los efectos del incumplimiento de esta obligación en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades al considerarse ganancias no justificadas o rentas no declaradas.
- Se prohíbe el pago en efectivo de operaciones con un importe igual o superior a 2.500 euros cuando alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, o de 15.000 euros si es una persona física no residente que no es profesional o empresario, imponiéndose un régimen sancionador muy oneroso.
- Se incorporan modificaciones en la normativa del IVA (i) con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, especialmente en operaciones de entregas de inmuebles; y (ii) para adecuar el régimen de declaración y liquidación del impuesto a la normativa concursal. Algunas de estas modificaciones se incorporan también a la normativa de IGIC.

Por otro lado, sin estar relacionado con la lucha contra el fraude, se ha aprovechado esta Ley para modificar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. A este respecto, se limita la sujeción al ITP o IVA de las operaciones con participaciones en entidades en las que más del 50% de su activo sea inmobiliario, a aquellos casos en que la operación se realice para evitar fraudulentamente el pago de impuestos, presumiéndose que esto ocurre, admitiéndose prueba en contrario, cuando los inmuebles indirectamente transmitidos no están afectos a actividades económicas.

Se comentan a continuación estas novedades con mayor detenimiento.

## 1. MEDIDAS PARA PROTEGER LA DEUDA TRIBUTARIA

La Ley 7/2012 introduce muchas modificaciones puntuales al articulado de la Ley General Tributaria y al de las Leyes del IVA y del IGIC con el objeto de proteger la deuda tributaria en aquellas situaciones en las que, en la práctica, se han detectado obstáculos y dificultades para su recaudación y endurecer las sanciones para disuadir prácticas elusivas de su pago.

### 1.1 Sucesión en las obligaciones tributarias de entidades disueltas y liquidadas

Hasta ahora, la Ley General Tributaria permitía transmitir a los socios, partícipes o cotitulares las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial con el límite del valor de la cuota de liquidación.

Ahora se extiende la responsabilidad también a las percepciones patrimoniales recibidas por éstos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere el artículo 40 de la Ley General Tributaria amplían su límite al valor determinado conforme al párrafo anterior.

### 1.2 Derivación de la responsabilidad tributaria

#### ■ Responsabilidad subsidiaria

Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro, contra los administradores de hecho o de derecho de aquellas empresas que, continuando el ejercicio de la actividad, (i) presenten autoliquidaciones sin ingreso, (ii) de forma reiterativa y (iii) sin que obedezcan a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación. A estos efectos:

- Se entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían.

- Se considera que se han realizado sin ingreso cuando el importe total ingresado de estas autoliquidaciones durante el año natural no supera el 25% del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.
  - Se presume que no hay intención real de cumplimiento cuando se hubiesen satisfecho créditos no preferentes de terceros con vencimiento posterior a la deuda tributaria cuya responsabilidad se extiende subsidiariamente a los administradores.
- Responsabilidad solidaria

Se incluyen las siguientes modificaciones relativas a los responsables solidarios:

- En el caso de la derivación al responsable solidario, el plazo de prescripción para la exigibilidad a éste de la deuda comienza a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

La novedad a este respecto consiste en que si el hecho que constituye el presupuesto de la responsabilidad se produce con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción comienza a computarse desde el día en que se produce ese hecho habilitante.

- Se incorpora a la Ley General Presupuestaria la derivación de la responsabilidad del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, ya existente en la Ley General Tributaria respecto de las deudas tributarias, a las personas o entidades que:
  - ◆ Sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago de la deuda tributaria con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
  - ◆ Por culpa o negligencia, hayan incumplido las órdenes de embargo.
  - ◆ Con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, hayan colaborado o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
  - ◆ Siendo depositarios de los bienes del deudor y una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

En estos casos, la declaración de responsabilidad corresponderá a la propia AEAT y alcanzará hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar.

### 1.3 Medidas cautelares

La Administración tributaria tiene facultades para la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente (i) cuando existan indicios racionales de que, de no adoptarse tales medidas, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado; (ii) siempre que sean proporcionales al daño que se pretenda evitar; y (iii) solo si no se produce un perjuicio de difícil o imposible reparación.

La novedad de la Ley 7/2012 consiste en que no será necesario que exista una propuesta de liquidación en un proceso de comprobación o inspección para la adopción de las medidas cautelares, sino que podrán ser adoptadas durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos o, en su caso, cuando se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública. Esta posibilidad solo existía con anterioridad para las deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas.

### 1.4 Procedimientos de embargo

- Diligencias de embargo y anotación preventiva

Se establece la posibilidad de acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad cuando se hayan embargado por la Administración tributaria las acciones o participaciones de esta sociedad al obligado tributario.

Es decir, el embargo no solo podrá acordarse sobre las acciones o participaciones de la sociedad que posea directamente el obligado tributario, sino que la prohibición de disponer se podrá extender a los inmuebles que posea esa sociedad.

Para ello:

- Al obligado tributario le deberían haber embargado las acciones o participaciones de la sociedad titular de los inmuebles, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella; y
- El obligado tributario habría de ejercer el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de la sociedad titular de los inmuebles, en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

La prohibición de disponer sobre los inmuebles, cuya anotación preventiva se podrá realizar en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad, se podrá levantar por la Administración tributaria en el caso de que la sociedad acredite que su mantenimiento le podría ocasionar perjuicios de difícil o imposible reparación.

- Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito

La Administración tributaria puede acordar el embargo de fondos, valores, títulos, u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria.

Hasta ahora se debía identificar en la diligencia de embargo el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo se podía extender sin necesidad de identificación previa al resto de los bienes y derechos existentes en esa determinada oficina. La Ley 7/2012 extiende esa posibilidad a todos los bienes y derechos existentes en esa entidad, dentro de los ámbitos estatal, autonómico o local que correspondan a la jurisdicción de la Administración ordenante.

- Competencias de investigación patrimonial en los procesos de delito contra la Hacienda Pública

La Ley establece la competencia de los órganos de recaudación de la AEAT para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pudiera resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

La Agencia Tributaria deberá dar cuenta al juez penal de las actuaciones que lleve a cabo, de sus incidencias y resultados, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

## 1.5 Procedimientos concursales

- Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias

Se prohíbe el aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación mercantil, por lo que su solicitud será inadmitida. De esta manera, se trata de impedir que en la práctica otros créditos tengan mayores posibilidades de cobro que los adeudados a la Hacienda Pública.

- Prescripción tributaria

Se introduce una modificación en la regulación relativa al reinicio del cómputo del plazo de prescripción en los casos en que éste hubiera quedado interrumpido por la declaración de concurso del deudor, quedando de la siguiente manera:

- El cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Antes se reiniciaba cuando se recibía la resolución.
- Si se hubiere aprobado un convenio, se reiniciará (i) en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo; y (ii) cuando resulten exigibles al deudor respecto de las sometidas al convenio. Este plazo no se ha modificado.

- Modificaciones de la Ley del IVA y, paralelamente, de la normativa del IGIC

Por un lado, en lo que respecta al deudor que entra en situación de concurso de acreedores:

- Deberá presentar dos declaraciones-liquidaciones en el período de liquidación en que tenga lugar dicha declaración: (i) una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y (ii) otra por los posteriores. Este procedimiento está pendiente de desarrollo reglamentario a fecha de hoy.
- En la declaración-liquidación referida a los hechos imponibles del período anteriores a la declaración de concurso, se deberán aplicar todos los saldos acumulados a compensar de periodos anteriores a dicha declaración.
- El derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación del período de liquidación en el que se hubieran soportado, permitiéndose ejercer dicho derecho a la deducción mediante la rectificación de dicha declaración-liquidación, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años.
- La rectificación de las cuotas deducidas que se correspondan con la rectificación de las facturas realizadas por los acreedores, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a su deducción, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.
- En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso:
  - ◆ El sujeto pasivo deberá rectificar las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración del período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.
  - ◆ Si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá rectificar las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

Por otro lado, se introduce un ajuste técnico en la redacción de los supuestos en los que procede la rectificación al alza de las cuotas en caso de conclusión del concurso, para adecuarlo a la nueva Ley Concursal. A este respecto, el acreedor que hubiese modificado la base imponible con ocasión de dicha declaración, debe modificarla de nuevo al alza mediante la emisión de factura rectificativa en los siguientes casos:

- Cuando sea firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

- En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
- Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

### 1.6 Régimen sancionador

#### ■ Sanciones en el caso de derivación de responsabilidad

La responsabilidad tributaria puede alcanzar en algunos casos a las sanciones. Las novedades de la Ley 7/2012 a este respecto son las siguientes:

- Se permite ahora que el declarado responsable de las sanciones impuestas al sujeto infractor pueda mostrar conformidad con el acto de derivación de responsabilidad beneficiándose de la reducción del 30 %. También puede beneficiarse de la reducción del 25 % por pronto pago.
- Por otro lado, se amplía a las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad el efecto de la suspensión automática de las sanciones impugnadas en tiempo y forma, así como la no exigibilidad de intereses de demora hasta que finalice el periodo voluntario de pago abierto por la resolución que ponga fin a la vía económico-administrativa.

Esto no es aplicable a las deudas tributarias objeto de derivación y a las responsabilidades por el pago de las deudas cuando la responsabilidad se deba a las actuaciones dolosas del responsable reguladas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

#### ■ Utilización incorrecta de otros medios distintos de los telemáticos

Se regulan nuevos supuestos de infracción tributaria (i) cuando, existiendo la obligación de presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, se hubiesen presentado por otro medio, y también, en esos casos, (ii) cuando se hubiere incumplido dicha obligación en relación con requerimientos de suministro de información.

#### ■ Resistencia u obstrucción de la labor de la Administración tributaria

Se han endurecido las sanciones para el caso de que el obligado tributario, siendo objeto de un procedimiento de comprobación, hubiera cometido las siguientes infracciones:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
  - La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
  - Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- Inicio del procedimiento para sanciones no pecuniarias

Los procedimientos sancionadores han de iniciarse con anterioridad al plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la liquidación o resolución.

La Ley 7/2012 extiende ese plazo para las sanciones no pecuniarias de forma que, para esos casos, el plazo de los tres meses se computa a partir de que se hubiese notificado o se entendiera notificada la sanción pecuniaria.

### 1.7 Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA y en el IGIC

Se establecen tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo relativos a operaciones inmobiliarias para evitar comportamientos fraudulentos en los que el IVA o el IGIC no se ingresa en la Hacienda Pública pero sí se deduce por el destinatario.

- Entregas de inmuebles
- Supuestos de renuncia a la exención en las entregas a las que se refieren los apartados 20 y 22 del artículo 20. Uno (entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y segundas y ulteriores entregas de edificaciones); y
  - Entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.
- Ejecuciones de obra

El tercero de los supuestos es el de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como el 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.

Se extiende también su aplicación al resto de la cadena, en particular cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas.

Esta modificación no se ha incorporado en la normativa de IGIC.



En coherencia con los nuevos supuestos de inversión de sujeto pasivo, se modifica la Disposición Adicional Sexta de la Ley, que regula el régimen aplicable a la declaración de operaciones que tiene lugar como consecuencia de procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa, para excluir del mismo las operaciones inmobiliarias a las que resulte de aplicación la inversión del sujeto pasivo. Como es sabido, en este procedimiento especial no opera la inversión del sujeto pasivo sino que se faculta al destinatario a expedir la factura y presentar la declaración del impuesto a fin de efectuar el ingreso de la cuota devengada en nombre y por cuenta del deudor ejecutado.

### 1.8 Otras modificaciones

- Obligaciones tributarias incorrectamente declaradas

Se establece la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación cuando la acción de la Administración se dirija inicialmente frente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario.

- Garantías para la suspensión de la ejecución en reposición y en la vía económico-administrativa

La Ley 7/2012 establece que para la suspensión de la ejecución de los actos recurridos en reposición y en vía económico-administrativa, el importe de la garantía que es necesario depositar debe cubrir, además del principal y los intereses de demora que genere la suspensión, los recargos que procederían en el momento de la ejecución de la misma.

En la redacción anterior, en cuanto a los recargos, se exigía que la garantía cubriera los que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión.

## 2. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

En esta Ley 7/2012 se aprueba la nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, siendo ésta una medida de cierre contra las rentas no declaradas.

### 2.1 Obligaciones de información

Se incorpora a la Ley General Tributaria una Disposición adicional en la que se establece la obligación de informar sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que se sea titular, o beneficiario o se tenga 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 se sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador y las rentas vitalicias o temporales de las que se sea beneficiario, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de las que se sea titular situados en el extranjero.

La obligación de información resultará exigible igualmente para quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, o sea, para:

- La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25% o más de los bienes de un instrumento o persona jurídica que administre o distribuya fondos o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

Esta nueva obligación, que está redactada en términos muy amplios, puede tener un alcance desproporcionado. Sería deseable que el desarrollo reglamentario establezca unos criterios razonables de aplicación.

## 2.2 Régimen sancionador

Se regula un régimen sancionador para los casos en que esas declaraciones (i) no se presenten en plazo; (ii) se presenten de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, o (iii) se presenten por medios distintos de los electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando dichos medios sean obligatorios. Estas infracciones se considerarán muy graves.

Las sanciones reguladas en estos casos se fijan, en general, en un importe de 5.000 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo activo, cuando la declaración no haya sido presentada, o cuando se haya presentado pero tales datos se hayan aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

El importe por dato o conjunto de datos se reduce a 100 euros (con un mínimo de 1.500 euros) si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo o si se presenta por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de utilizar estos medios.

Estas sanciones son incompatibles con las sanciones generales por (i) no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que haya perjuicio económico, y por (ii) presentar incorrectamente ese tipo de declaraciones o autoliquidaciones.

### 2.3 Efectos en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades

#### ■ Tributación de las rentas no declaradas

El incumplimiento de esta nueva obligación de información en plazo, además de las consecuencias sancionadoras antes señaladas, produce también efectos en el ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades:

- En el IRPF tendrá 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 susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de los bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de declarar.
- En el Impuesto sobre Sociedades, los bienes y derechos se considerarán adquiridos con cargo a renta no declarada, que se imputará igualmente al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización. Esto es de aplicación a los ejercicios que finalicen a partir del 31 de octubre de 2012.

La Ley, con una redacción poco clara, establece que esta imputación se realizará al período que proceda en el que hubiera estado en vigor esta nueva redacción de la norma.

Estamos pues ante una presunción “*iuris et de iure*”, que no admite prueba en contrario, de aplicación aún en el caso de que el contribuyente pueda acreditar que tales bienes o derechos proceden de un ejercicio prescrito. No obstante, no resultará de aplicación esa presunción cuando el contribuyente o el sujeto pasivo acrediten que esos bienes y derechos han sido adquiridos:

- Con cargo a rentas declaradas, lo que incluiría las rentas regularizadas mediante la “declaración tributaria especial” regulada en la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.
- O con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente o sujeto pasivo del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

- Régimen sancionador

El tratamiento como ganancias de patrimonio no justificadas o rentas no declaradas conlleva la imposición de sanción por infracción muy grave, con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuantía de la cuota íntegra resultante de su inclusión en la base del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Esta sanción es incompatible con las previstas en los artículos 191 (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) y 195 (infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) de la Ley General Tributaria, si bien le son de aplicación las reducciones por conformidad y pronto pago recogidas en su artículo 188.

Estos efectos se producen desde el 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la ley 7/2012, aun cuando su regulación está pendiente de desarrollo reglamentario.

### 3. PAGOS EN EFECTIVO

Para impedir la opacidad de las operaciones y actividades, se ha limitado, en línea con lo que ya han hecho países de nuestro entorno, el uso de efectivo para determinadas operaciones económicas. Estas normas serán aplicables a todos los pagos realizados a partir de los 20 días posteriores a la publicación de la Ley 7/2012, es decir, a partir del 19 de noviembre de 2012, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad a esa fecha.

#### 3.1 Limitación al uso de efectivo

La Ley 7/2012 establece una limitación al uso de efectivo en el pago de operaciones conforme a las siguientes reglas:

- Se prohíbe pagar en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros.
- Ese importe es de 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.
- Estos importes deben calcularse teniendo en cuenta todas las operaciones o pagos en que se haya fraccionado una misma entrega de bienes o prestación de servicios.

- Los intervinientes en las operaciones que no puedan pagarse en efectivo deberán conservar los justificantes del pago durante el plazo de 5 años desde el pago para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo.
- Se excluyen de la limitación los pagos o ingresos realizados en entidades de crédito.

### 3.2 Régimen sancionador

Se regula un régimen sancionador para aquellos casos en que se incumplan las limitaciones indicadas, siendo sujetos infractores tanto los pagadores como los perceptores del correspondiente efectivo, que responderán solidariamente de la infracción y la sanción correspondiente.

La infracción, que prescribe a los cinco años, es grave y se sancionará aplicando un 25% a la cuantía pagada en efectivo y es compatible con las que resulten procedentes por la comisión de infracciones tributarias o por incumplimiento de la obligación de declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Se contempla una exención de responsabilidad en caso de denuncia del posible pago efectuado en incumplimiento de la limitación legal dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago. Quedará exonerada la primera de las partes que presente la denuncia; y no procederá la exoneración si la denuncia la presentan ambas partes simultáneamente.

## 4. ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores regula la tributación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital de sociedades en la que más de la mitad de su activo está constituido por inmuebles.

Esta regulación, que ha sido muy cuestionada por la doctrina, se ha modificado para limitar su gravamen por este impuesto a aquellos casos en que la operación de venta de las acciones o participaciones de esas sociedades se realice para evitar fraudulentamente el pago del impuesto correspondiente. Así:

- Se establece una exención general en IVA y TPO para las transmisiones de valores (antes, la norma se refería únicamente al TPO).
- Se exceptúa dicha exención para los casos de (i) transmisiones de valores no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, realizadas en el mercado secundario, (ii) cuando mediante dichas transmisiones se hubiera pretendido eludir el pago del tributo que hubiera gravado los inmuebles propiedad de las correspondientes entidades.

Por tanto, estas operaciones quedarán sujetas al IVA o al TPO atendiendo a las circunstancias que concurren en la transmisión de dichos inmuebles, en lugar de quedar sujetos y no exentos de TPO automáticamente como hasta ahora.

- Se presume, salvo prueba en contrario, que existe el citado ánimo elusorio en las siguientes situaciones:
  - a) Cuando se obtenga el control de una entidad en la que al menos el 50% de los activos sean inmuebles en España no afectos a actividades económicas o cuando, obtenido dicho control, se aumente.
  - b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo haya valores que permitan controlar otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles en España no afectos a actividades económicas o cuando, obtenido dicho control, se aumente.
  - c) Cuando los valores transmitidos se hayan recibido por aportaciones de inmuebles en la constitución o ampliación de capital de sociedades, si no se afectan a actividades económicas y entre su aportación y su transmisión hubiera transcurrido un plazo inferior a tres años.

Cuando se transmitan valores a la propia sociedad para su amortización, se entenderán cumplidos los supuestos anti-elusorios a) y b) anteriores, siendo sujeto pasivo el accionista que obtenga el control de la sociedad en los términos indicados.

La obtención de control en el caso de sociedades mercantiles se calculará teniendo en cuenta los valores de las demás entidades del mismo grupo de sociedades.

- Cabe recordar que para computar el activo los valores netos contables de los bienes se sustituirán por sus valores reales a la fecha de la operación. La Ley 7/2012 exige al sujeto pasivo formar un inventario del activo en esa fecha para facilitarlo a la Administración si ésta lo pide.
- Si por la aplicación de las normas anti-elusorias la operación queda sujeta y no exenta de IVA, la base imponible se calculará en proporción al valor de mercado de los inmuebles. En los supuestos de valores recibidos en contraprestación de aportaciones de inmuebles, la base imponible será la parte proporcional del valor de los inmuebles que fueron aportados, correspondiente a los valores transmitidos.
- Si queda sujeta a TPO, la base imponible se calculará de la siguiente:
  - En el caso de adquisición del control de entidades con inmuebles, por la parte proporcional del valor real de todos los inmuebles que corresponda al porcentaje de participación que se pase a tener.
  - En el caso de adquisición del control en entidades con participaciones en entidades con inmuebles, solo se considerarán los inmuebles de las entidades participadas cuyo activo estén integrado al menos en un 50% por inmuebles no afectos a actividades económicas.

- Por último, en el caso de valores recibidos en la aportación de inmuebles, la base imponible se calculará sobre la parte proporcional del valor de los inmuebles aportados en su día correspondientes a los valores transmitidos.

Junto con estas modificaciones del artículo 108 de la LMV se introducen modificaciones relacionadas con aquéllas en la normativa del IVA y, en particular:

- Se elimina la excepción de la incompatibilidad existente entre el IVA y el ITPyAJD en los supuestos de transmisiones de valores a los que resulte de aplicación la regulación del artículo 108 de la LMV y
- Se exceptúa de la exención aplicable a las operaciones financieras a los servicios relativos a valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, cuya transmisión se efectúa para eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a los que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores anteriormente comentado en este boletín.

## 5. OTRAS MODIFICACIONES

### 5.1 Exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF

Con efectos desde 1 de enero de 2013, se establece un nuevo supuesto de exclusión del método de estimación objetiva, en virtud del cual quedan excluidos de dicho método (y, en consecuencia, del régimen especial simplificado del IVA) los contribuyentes que realicen determinadas actividades económicas, cuyo volumen de rendimientos íntegros del año anterior hayan superado determinados importes.

### 5.2 En la normativa de IVA: nuevo supuesto infractor - Declaraciones incorrectas de salida de zonas francas, depósitos francos y otros depósitos

En el ámbito del IVA se regula como un nuevo tipo infractor la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a operaciones asimiladas a la importación (en los supuestos de salidas de zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, así como el abandono de regímenes aduaneros y fiscales).

La comisión de esta infracción será considerada como grave y conllevará la imposición de una multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, estableciendo así una regulación coherente con los supuestos de falta de consignación de cuotas devengadas en operaciones en las que el sujeto pasivo es su destinatario.

No obstante, en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, dicha sanción sólo operará si el importe de las cuotas declaradas es inferior a las efectivamente devengadas en el período correspondiente.

## 6. ENTRADA EN VIGOR

Esta Ley entró en vigor el 31 de octubre de 2012. No obstante, como se ha indicado a lo largo de este boletín:

- Las normas relativas a las limitaciones de pagos en efectivo se aplicarán a los pagos efectuados desde 19 de noviembre de 2012, aunque se refieran a operaciones concertadas anteriormente.
- La regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero está pendiente de un desarrollo reglamentario.
- La nueva regla de imputación de rentas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades tendrá efectos en los períodos impositivos que finalicen a partir del 31 de octubre de 2012. Es decir, para aquellas entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural será aplicable ya para el ejercicio 2012.
- Los nuevos supuestos excluidos del régimen de estimación objetiva del IRPF tributarán por el régimen general a partir del 1 de enero de 2013.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© 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.