planartús
Assessors d'empresa

CIRCULAR 20/12

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 FISCAL

En fecha 30 de octubre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 7/2012 que contiene una serie de medidas dirigidas, básicamente, a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Dicha Ley entró en vigor con efectos desde el 31 de octubre de 2012, salvo lo dispuesto respecto a la limitación -de hasta 2.500 euros- para los pagos en efectivo (artículo 7) que afectará a todos los pagos efectuados desde el 19 de noviembre de 2012, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de dicha limitación.

En concreto, mediante la citada Ley 7/2012 se aprueban una serie de medidas novedosas contra nichos de fraude detectadas que han originado importantes detracciones de ingresos públicos, así como otras medidas que persiguen perfeccionar las actuales normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o bien aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica y así evitar litigios innecesarios. Por último, destacamos la incorporación de dos relevantes medidas dirigidas a la lucha contra el fraude: la limitación del importe de los pagos en efectivo, así como el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

A modo de resumen, las medidas introducidas por la Ley 7/2012 se recogen en siete artículos:

- Artículo 1: Modificación de la Ley 50/2003 General Tributaria.
- Artículo 2: Modificación de la Ley 47/2003 General Presupuestaria.
- Artículo 3: Modificación de la Ley 35/2006 del IRPF.
- Artículo 4: Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.
- Artículo 5: Modificación de la Ley 37/1992 del IVA.
- Artículo 6: Modificación de la Ley 20/1991 de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
- Artículo 7: Limitaciones a los pagos en efectivo.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

La Ley 7/2012 finaliza su redacción con la incorporación de cuatro disposiciones que hacen referencia a los siguientes aspectos:

- Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.
- Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.
- Modificación del artículo 108 de la Ley 24/1998 del Mercado de Valores.
- Modificación de la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

A continuación, analizaremos las principales medidas introducidas por la Ley 7/2012:

- **Responsabilidad del socio sucesor**: Se amplía la **responsabilidad solidaria** de los socios en las deudas tributarias de las personas jurídicas y de entidades sin personalidad con obligaciones tributarias pendientes, **tras la disolución** (sucesores). Como se recordará, el límite existente para tales sucesores era la cuota de liquidación que les correspondía. Con la modificación, se incluye el valor total de lo recibido durante los dos años anteriores a la fecha de la disolución y que haya minorado el patrimonio de la sociedad. **(Ver más)**

- **Modificación del sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica**, a los efectos de dar cobertura jurídica en la Ley a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional. Con ese propósito, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias.

- **Naturaleza jurídica del responsable tributario**, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

  Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece:

  - Un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago.
  - En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad.
  - Se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

- **Nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria**, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso –reiterado- por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio.

- **Aplazamientos o fraccionamientos en situación de concurso**. Se elimina la posibilidad de aplazamientos o fraccionamientos de los créditos contra la masa en las situaciones de concurso para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

- **Prescripción**. Respecto de la prescripción se regulan los siguientes aspectos:
  - **Responsabilidad solidaria**. Se mejora la redacción de la norma en la determinación del *dies a quo* del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.
  - Se clarifica el régimen jurídico que regula la **interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria** mediante la oportuna liquidación respecto de determinadas obligaciones tributarias cuando la acción de la Administración se dirija originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario.
  - Se modifica el **momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso** para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva, introduciendo una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda Pública con los deudores concursados.
  - Se aclaran los **efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso y otras causas legales**, explicitando que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios.

- **Posible adopción de medidas cautelares en procesos judiciales**:
  - Se modifica la norma para permitir **su adopción en cualquier momento del procedimiento** cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos en el propio precepto.
  - Se introducen medidas a los efectos de **facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares** sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de los órganos de la Agencia Tributaria de por qué se dan las circunstancias

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar. En particular, en expedientes por delito fiscal, se pretende someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa, debiendo resaltarse que la posibilidad de adoptar medidas cautelares también se extiende a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrollados por la Administración Tributaria.

- **Medidas en sede recaudatoria**:

  - Para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, se establece la **prohibición de disposición de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo** y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda Pública, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

  - Se modifica el régimen jurídico del **embargo de los bienes y derechos en entidades de crédito y depósito**. A estos efectos, la extensión del embargo a otros bienes o derechos no identificados en la diligencia de embargo podrá extenderse al resto de bienes y derechos obrantes en la persona o entidad y no solo de la oficina o sucursal a la que se remitió el embargo. En concordancia con ello, por limitaciones de jurisdicción territorial de la Administración tributaria actuante, se establece dicho ámbito como límite de la extensión.

- **Sanción por incumplimiento de la obligación de presentación telemática**. Se crea una **nueva infracción** por no presentar las declaraciones o autoliquidaciones por medios telemáticos, cuando existía la obligación de hacerlo por esos medios (no cumplir con las formas establecidas). Esta infracción es grave y se sanciona con 1.500€ de multa pecuniaria fija. También se han especificado multas en casos de requerimientos de información que debieron presentarse por medios telemáticos y no se realizó de este modo.

- **Se incrementan las sanciones derivadas de infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria**, a los efectos de mejorar su efecto disuasorio e impedir que estas actitudes permitan dilatar los procedimientos de comprobación e investigación.

- **Se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias**. Así, se pasan a contar los tres meses desde que

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

se hubiese notificado o se entendiese notificado el acto de imposición de sanción pecuniaria con la que está ligada la eventual imposición de la sanción no pecuniaria.

- **Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad**. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, la ejecución de **la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa**. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

- **Importe de la garantía a los efectos de suspender un acto impugnado**. Se modifica el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, a fin de que el importe de la misma **cubra también todos los recargos que pudieran ser exigibles** en el momento de ejecución de la garantía del crédito público.

- **Establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero**. Se establece una nueva obligación específica de información a la Administración tributaria en materia de bienes y derechos situados en el extranjero (pendiente de desarrollo reglamentario):

  a) Cuentas (abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares, beneficiarios, autorizados o por las que cuenten con capacidad de disposición).
  b) Valores (Títulos, activos, derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades o de cesión a terceros de capitales propios, que se encuentren depositados o situados en el exterior).
  c) Seguros de vida o invalidez (como tomadores) contratados con entidades extranjeras.
  d) Rentas vitalicias o temporales (como beneficiarios) contratados con entidades extranjeras.
  e) Inmuebles y derechos sobre estos situados en el extranjero.

  El incumplimiento de esta obligación se sancionará con una multa mínima de 10.000,00€ (5.000€ por cada dato o conjunto de datos). Sin embargo, si se presenta fuera de plazo pero previamente al requerimiento de la Administración, la sanción mínima se reduce a 1.500€ (100€ por cada dato o conjunto de datos).

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

- **Modificación de las normas del IRPF y del IS (imprescriptibilidad de las rentas no declaradas)**. Asimismo, ligada a la obligación de información especificada en el punto anterior, se han introducido cambios en el IRPF e IS a fin de considerar como "ganancia de patrimonio no justificadas" o "rentas no declaradas", ambas **imputables al último período no prescrito**, cuando no se haya presentado en plazo la referida declaración, salvo que se acredite que se corresponden con rentas declaradas o pertenecientes a otro período.

- **Régimen de Estimación Objetiva en el IRPF**. Con efectos desde 1/01/2013 se establecen **nuevos supuestos de exclusión** del método de estimación objetiva en el IRPF (y, por tanto, también del régimen especial simplificado del IVA), para los contribuyentes que realicen determinadas actividades y el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a las mismas procedentes de obligados a practicar retención (1%) supere una determinada cuantía.

- **Impuesto sobre el Valor Añadido**:
  - Se establecen **dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo:**
    - ✓ **Entregas de bienes inmuebles:** Por una parte, cuando se renuncie a la exención, y, en segundo término, cuando la entrega de los bienes inmuebles se produzca en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, supuesto que se extiende expresamente a las operaciones de dación del inmueble en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda garantizada. Con ello se pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente.
    - ✓ **Ejecuciones de obra inmobiliarias**: Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las 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. La inversión del sujeto pasivo será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.
  - En los **supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación del Impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa**, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, **la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones**, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

Las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del Impuesto, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del IVA como consecuencia del concurso, de ahí que se limite el derecho de deducción que deberá ejercitarse, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas.

De igual manera, con el fin de adecuarse a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción.

- Se introduce un nuevo supuesto **de rectificación de cuotas repercutidas** para los casos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación ejercitadas en el seno del concurso. En estos supuestos, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se declaró la operación. La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviese también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción.

- Se regula un **nuevo supuesto de infracción tributaria** y su correspondiente régimen sancionador por los incumplimientos relativos a la correcta declaración de determinadas **operaciones asimiladas a las importaciones**.

- **Limitaciones al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas**. Se establece una limitación, de carácter general, a los pagos en efectivo correspondientes a operaciones **a partir de 2.500 euros**. Se excluye de la limitación a los pagos efectuados cuando ninguno de los intervinientes en la operación actúe en calidad de empresario o profesional, a los pagos o ingresos realizados en entidades de crédito, así como para personas físicas no residentes en España que no actúen como empresarios o profesionales para quienes el límite es de 15.000 euros. Igualmente regirá esta obligación cuando se realizan pagos fraccionados con el fin de eludir tal obligación.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

Ligado a esta limitación, **se establece un régimen sancionador**. En concreto, se ha fijado como sanción la cuarta parte del importe pagado en efectivo y los infractores serán tanto el que paga como el que cobra, quienes responderán de manera solidaria por la sanción. Ahora bien, se introduce la exención de responsabilidad en caso de denuncia a la AEAT dentro de los 3 meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación. En su caso, la infracción prescribirá a los cinco años a contar desde el día en que la infracción se hubiese cometido.

Finalmente, indicar que esta limitación **entrará en vigor desde el 19 de noviembre** y se aplicará a los pagos realizados a partir de esa fecha, aun cuando la operación que generó tal pago se haya contraído con anterioridad.

- **Modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV)** relativo a la tributación IVA/Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) que se genera con la transmisión de "valores" (acciones/participaciones) emitidos por sociedades con activo inmobiliario importante; con el fin de conformarle, tal como se estableció originariamente, como una medida antielusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que, solo, sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias.

  Para ello se simplifica su regulación y se modifica el precepto para corregir, entre otros, los siguientes aspectos del mismo: los inmuebles a tener en cuenta, a efectos del cálculo del 50% del activo, son los no afectos a actividades empresariales o profesionales; se excluye del posible gravamen a las adquisiciones de valores en los mercados primarios, que no estarán sujetos a este precepto; y, por último, se simplifica la redacción del artículo, pasando de ser una norma objetiva a una auténtica norma de lucha contra el fraude, aunque en los supuestos más claros se establece una presunción *iuris tantum* (admite prueba en contrario) que deberá, en su caso, ser enervada por el interesado si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión.

Si desea profundizar aún más en las novedades tributarias introducidas por la Ley 7/2012, les remitimos al documento adicional que está a su disposición:

http://www.slideshare.net/Planartus/ley-7-2012-fraude-fiscaldef-15097452

En Barcelona, a 5 de noviembre de 2012.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales