

Versión presentada del artículo publicado por Editorial Thomson Reuters Aranzadi: Martínez-Carrasco Pignatelli, JM (2013) Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Quincena Fiscal, núm. 1-2: 21-35

# Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal

por

*José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli*  
Profesor Titular Universidad  
Derecho Financiero y Tributario

Barcelona, noviembre de 2012

## I. INTRODUCCIÓN

La **Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal** (conocida como la *Ley de Prevención del Fraude Fiscal*) ha sido publicada en el **BOE** el pasado **30 de octubre de 2012**, con entrada en vigor el día 31 del mismo mes.

La **Ley 7/2012** entrará en vigor a los 20 días de su publicación (19 de noviembre) y resultará de aplicación a todos los pagos efectuados desde esa fecha, incluso si se refieren a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de dicha limitación.

La ley se estructura en siete artículos, dos disposiciones adicionales y cinco disposiciones finales.

A continuación se analizan las reformas introducidas que afectan a la **Ley General Tributaria**, al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, al **Impuesto sobre el Valor Añadido**, al **Impuesto General Indirecto Canario**, al **Impuesto sobre Sociedades**, y en menor medida, al **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, **régimen fiscal de las cooperativas** y **Ley General Presupuestaria**. Además, se introduce una norma no estrictamente tributaria relativa a la limitación de los pagos en efectivo.

## I. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

### I.1. SUCESORES de PERSONAS JURÍDICAS y de ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA.

**1º** Se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad (**art. 40.1, 3 y 5 LGT**). Hasta ahora, los socios, partícipes o cotitulares quedaban obligados solidariamente a los deberes tributarios pendientes de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Con la publicación de la Ley 7/2012, el límite se amplía también a las demás **percepciones patrimoniales** recibidas por los mismos en los **dos años anteriores** a

la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

**2º** Además, podrá aplicárseles la responsabilidad solidaria prevista en el **artículo 42.2 a)** de la **LGT** para supuestos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

**3º** 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, cambiándose para ello la expresión “*sociedades mercantiles*” por “*sociedades y entidades con personalidad jurídica*” y dar así cobertura jurídica en la ley a la sucesión de entidades jurídico-públicas (por ejemplo, las televisiones públicas).

## I.2. REGLAS GENERALES de la RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

**1º** Respecto a las reglas generales de la responsabilidad tributaria, se aclara que el responsable tributario debe ser identificado como un obligado tributario en sentido estricto (no como un sujeto infractor), aun cuando responda también de las sanciones impuestas a dicho sujeto infractor.

**2º** Para los casos en que la responsabilidad alcance a las **sanciones**, se establece que se derivará el importe que proceda sin aplicar las reducciones que, en su caso, correspondan al deudor principal y que se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad (**artículo 41.4 LGT**).

Si el responsable da su conformidad y cumple con los requisitos establecidos para la reducción por pago, se le aplicarán las reducciones de los **artículos 188.1 b)** (30% en actas de conformidad) y **188.3 LGT** (25%). No obstante, la reducción percibida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación en las liquidaciones derivadas.

**3º** Se introduce un **nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria** (**artículo 43.2 LGT**) a los **administradores** (de hecho o de derecho) de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias derivadas de

tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso sea reiterativa (más de la mitad al año sin pago) y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria de autoliquidación.

### I.3. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DEL PAGO.

En este punto se introducen dos novedades (**artículo 65.2 LGT**):

1<sup>a</sup> Inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en los casos de efectos timbrados, retenciones e ingresos a cuenta.

2<sup>a</sup> Eliminación, en caso de concurso, de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación mercantil.

### I.4. PRESCRIPCIÓN.

#### **I.4.1. Plazos de prescripción en caso de responsabilidad tributaria solidaria.**

Se modifica el cómputo de los plazos de prescripción en los casos de responsabilidad tributaria solidaria (**artículo 67.2 LGT**).

Con carácter general, dicho plazo comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

Sin embargo, si el hecho habilitante para apreciar la responsabilidad concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tenga lugar el hecho, y no cuando termina el plazo voluntario de pago del deudor principal, como sucede con carácter general.

#### **I.4.2. Interrupción de los plazos de prescripción.**

Tres son las modificaciones que se introducen en materia de interrupción de los plazos de prescripción (**artículo 68.1, 7 y 8 LGT**):

**1<sup>a</sup>** La interrupción de la prescripción surte efectos aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria diferente como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario (lo que suele ser frecuente en impuestos no compatibles, por ejemplo IVA-ITP).

**2<sup>a</sup>** Se modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso del deudor que será cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.

**3<sup>a</sup>** Si el concurso se hubiera aprobado en convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas no tributarias sometidas al mismo, y para las deudas tributarias sometidas a dicho convenio, el inicio del plazo de prescripción será cuando aquellas resulten exigibles al deudor.

**4<sup>a</sup>** Se clarifican los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso u otras causas legales, señalando que causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago (ya sean otros responsables o el propio deudor principal), sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

## I.5. MEDIDAS CAUTELARES.

**1<sup>a</sup>** La principal novedad consiste en permitir su adopción (**artículo 81.5 y 8 LGT**), en cualquier momento del procedimiento (comprobación abreviada, requerimientos, etc.) cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos en la norma para su adopción, sin necesidad de esperar a la notificación de la Propuesta de liquidación, como hasta ahora sucedía.

**2<sup>a</sup>** Se permite al órgano competente de la Administración tributaria adoptar medidas cautelares en los procesos penales de delito contra la Hacienda pública (nuevo **artículo 81.8 LGT**) en los siguientes términos:

*“Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales”.*

Se determina que las citadas medidas se podrán adoptar “*contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal*” y en caso de ser adoptadas, la necesidad de su notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, debiéndose mantener hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

Hasta ahora, el proceso penal paralizaba las actuaciones de la AEAT.

**3<sup>a</sup>** Finalmente, en los procesos por delito contra la Hacienda pública se atribuye a los órganos de recaudación de la AEAT competencias para realizar investigaciones sobre el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras medidas.

#### I.6. PROHIBICIÓN de DISPOSICIÓN DE BIENES INMUEBLES.

Para evitar la despatrimonialización de la empresa, se introduce un nuevo **apdo. 6** en el **artículo 170 L.G.T.** por el que se permite a la Administración tributaria la medida de acordar la prohibición de disponer de aquellos inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones se hubieran embargado al obligado tributario y este ejerza el control efectivo (total o parcial, directo o indirecto) sobre la sociedad titular de los inmuebles y aunque no esté obligado a formular cuentas anuales.

La sociedad que reciba la prohibición de enajenar sólo podrá alegar, en caso de recurrir, la falta de los requisitos exigidos para su adopción. Esta medida se alzará cuando se extinga el embargo de las acciones o participaciones pertenecientes al sujeto pasivo por cualquier causa y la Administración puede levantar la prohibición de disposición cuando su mantenimiento ocasione perjuicios de difícil o imposible reparación, siempre que la sociedad los acredite debidamente.

#### I.7. EMBARGO DE BIENES o DERECHOS en ENTIDADES DE CRÉDITO o de DEPÓSITO.

Se modifica el **artículo 171.1 LGT** permitiendo la extensión del embargo (sin necesidad de identificación previa en la diligencia de embargo) al resto de bienes o

derechos de que disponga la persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo más allá de la sucursal a la que remitió el embargo (con anterioridad, se limitaba la extensión del embargo de los bienes o derechos a los existentes en una oficina determinada de una entidad de crédito).

I.8. NO SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA de la imposición de la SANCIÓN en caso de IMPUGNACIÓN del ACUERDO de RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA por OCULTACIÓN DE BIENES.

Se modifica el **apdo. 5** del **artículo 174 LGT** (colaboradores en la ocultación de bienes), en el sentido de que la interposición de recursos o reclamaciones contra el acuerdo de derivación de responsabilidad no supondrá la suspensión automática de las sanciones prevista en el artículo 212.3 de la LGT.

I.9. NUEVA INFRACCIÓN POR NO PRESENTACIÓN TELEMÁTICA DE LA AUTOLIQUIDACIONES ADUANERAS. MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE SANCIONES.

Se modifican los **apdos. 1, 2, 4 y 5** del **artículo 199 LGT**. Dentro de la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, se crea una nueva infracción tributaria grave, consistente en presentar las **autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras sin atenerse a las obligaciones de presentación telemática en aquellos casos en que sea obligatorio hacerlo.**

Las sanciones a aplicar por tales infracciones quedan de la siguiente manera:

1º Declaraciones tributarias y autoliquidaciones en general o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras:

- a) Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 150 €.
- b) Presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 1.500 €.

2º Requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información:

A) Que no tengan por objeto magnitudes monetarias.

En los requerimientos o las declaraciones presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos no se modifica la sanción respecto a la regulación anterior (200 € dato, sin límite ni máximo ni mínimo).

En los requerimientos o en las declaraciones presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 €. con un mínimo de 1.500 €.

B) En los requerimientos que sí tengan por objeto magnitudes monetarias:

a) Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: no se modifica la sanción ni la graduación respecto a la regulación anterior (sanción: hasta el 2% del volumen de operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €.).

Se establece una graduación en función de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente respecto del volumen que se debió declarar: porcentaje inferior al 10% (500 €.), porcentaje superior al 10% (multa proporcional de 0,5%), al 25% (multa proporcional de 1%), al 50% (multa proporcional de 1,5%) y al 75% (multa proporcional del 2%).

3º Requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 1% de las operaciones declaradas, con un mínimo de 1.500 €.

I.10. INCREMENTO SANCIONES POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA o NEGATIVA a las ACTUACIONES INSPECTORAS.

Se introduce un nuevo **apdo. 6** en el **artículo 203** en relación con las conductas de no atender requerimientos debidamente notificados; no comparecer, salvo causa

justificada, en el lugar y tiempo señalado; no facilitar el examen de documentos, informes, libros, registros, incrementándose las sanciones tributarias a imponer.

Así:

a) Cuando el incumplimiento lo realizan personas o entidades que no desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:

1º 1.000 € en el primer requerimiento.

2º 5.000 € en el segundo requerimiento.

3º Entre 10.000 y 100.000 € si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.

b) Si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:

1º 3.000 € en el primer requerimiento.

2º 15.000 € en el segundo requerimiento.

3º Tras el tercer requerimiento, entre 20.000 y 600.000 € si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.

Sin embargo, si el obligado tributario cumpliese totalmente el requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, se prevé una reducción del 50% de las cuantías anteriores.

#### I.11. PLAZO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR para SANCIONES NO PECUNIARIAS.

Se modifica el **artículo 209.2 LGT**, de modo que para las sanciones no pecuniarias (**art. 186 LGT**) el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores se iniciará a partir de ahora de 3 meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificado el acto de imposición de la sanción pecuniaria con la que está unida la eventual imposición de la sanción no pecuniaria.

I.12. EFECTOS DE LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS Y RECLAMACIONES CONTRA LOS ACTOS DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES.

1º Se modifica el **artículo 212.3 LGT** exigiéndose **intereses de demora** a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la Resolución que ponga fin a la vía administrativa (antes no se exigían).

2º En caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad, se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora regulado en el citado **artículo 212.3** de la **LGT**:

a) En los supuestos de responsabilidad solidaria del **artículo 42.2 LGT** (responsabilidad en caso de embargo) no se aplicarán las medidas de no suspensión de la sanción y de no exigencia de intereses de demora.

b) En los demás supuestos de responsabilidad, esto es, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por otros responsables se suspenderá la sanción y dejarán de devengarse intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Sin embargo, la deuda tributaria objeto de derivación nunca puede ser objeto de suspensión automática.

I.13. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO RECURRIDO EN REPOSICIÓN O DEL ACTO IMPUGNADO EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

Se modifica el **artículo 224.1 LGT**, respecto al importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión del acto impugnado. A partir de ahora el importe de la misma tiene que cubrir –no sólo la cuantía del acto y los intereses- sino también los recargos que pudiesen ser exigibles en caso de ejecución de la garantía (anteriormente solamente se cubrían los recargos que pudieran ser exigibles hasta el momento de la solicitud de suspensión).

#### I.14. NUEVA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN.

Se establece una nueva **obligación de información** (introduciéndose la **Disposición adicional decimoctava en la LGT**) sobre **cuentas, títulos, valores y bienes inmuebles** situados en el **extranjero**.

Esta obligación se extenderá a quienes tengan la consideración de titulares reales (**artículo 4.2** de la **Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo**).

En caso de incumplimiento de la obligación de información se establece el siguiente régimen de infracciones y sanciones.

A estos efectos, se considera **infracción tributaria muy grave**:

1º No presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa.

2º Presentar las declaraciones informativas por medios distintos a los telemáticos cuando exista obligación de hacerlo.

En cuanto a las **sanciones** relativas al incumplimiento de información se establecen las siguientes:

1º Sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero:

a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos 5.000 € por dato, con un mínimo de 10.000 €.

b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 €. por dato, con un mínimo de 1.500 €.

2º Sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero:

- a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 €. por dato, con un mínimo de 10.000 €.
- b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 €. por dato, con un mínimo de 1.500 €.

3º Sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero:

- a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 € por dato, con un mínimo de 10.000 €.
- b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 € dato, con un mínimo de 1.500 €.

Se establece la incompatibilidad de estas sanciones con las establecidas por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o las condiciones de determinadas autorizaciones y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Se establece la posibilidad de que las leyes reguladoras de cada tributo establezcan consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de esta nueva obligación de información sobre cuentas, títulos, valores e inmuebles situados en el extranjero.

## II. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

### II.1. EXCLUSIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.

Con efectos desde el 1 de enero de 2013, en relación con la exclusión del método de estimación objetiva (**artículo 31 Ley IRPF**), dos son las novedades introducidas:

1º Se establece como nuevo límite anual de exclusión para las actividades de servicios de transporte por carretera y servicios de mudanza, 300.000 euros anuales de rendimientos íntegros en el año anterior.

2º Se fija para el resto de contribuyentes acogidos a este método y sometidos a retención del 1% un límite específico, según el cual quedarán excluidos del método de estimación objetiva cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior, procedentes de personas o entidades obligadas a practicar la retención, supere cualquiera de las siguientes cantidades:

\*50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50 por 100 del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades.

\*225.000 euros anuales.

Expresado de otra manera: se excluye a empresarios que facturen menos del 50% a particulares (fontaneros, albañiles, transporte de mercancías por carretera, etc.), para evitar el fraude consistente en la emisión de facturas falsas.

#### II.2. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS, RELATIVAS A BIENES Y DERECHOS NO RECOGIDOS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO.

Con efectos desde el 31 de octubre de 2012 (fecha de entrada en vigor de la ley que se examina) y en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas (**artículo 39.2 Ley IRPF**), relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, el contribuyente no podrá alegar la prescripción y en todo caso se imputarán al período más antiguo de los no prescritos, susceptibles de regularización por la Administración, tributando al 52% del tipo marginal.

En estos supuestos se establece una sanción específica del 150% de la cuota íntegra correspondiente a la mencionada ganancia de patrimonio no justificada.

Claramente se advierte la intención del legislador de estimular al contribuyente a la presentación de la declaración tributaria especial antes del 30 de noviembre de 2012.

## II.3. BORRADOR de la DECLARACIÓN IRPF.

Con efectos desde el 31 de octubre de 2012 (fecha de entrada en vigor de la ley) y en relación con el borrador de declaración, se modifica el **artículo 98.1 Ley IRPF**, sustituyendo la solicitud del obligado por la puesta a disposición por parte de la Administración tributaria de dicho borrador.

Además, en el mismo se podrán incluir otras fuentes de renta distintas de las tradicionales (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, imputación de rentas inmobiliarias) de acuerdo con la información de la que pueda disponer la Administración tributaria.

## III. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Con efectos para los períodos impositivos que finalicen a partir de 31 de octubre de 2012 (fecha de entrada en vigor de la ley) y lo mismo que en el IRPF, respecto a las ganancias patrimoniales no justificadas, relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se establece que el contribuyente no podrá probar su prescripción y en todo caso se imputarán al período más antiguo de los no prescritos, susceptibles de regularización por la Administración (**artículo 134.6 Ley IS**).

En estos supuestos se establece una sanción específica del 150% de la cuota íntegra correspondiente a la mencionada ganancia de patrimonio no justificada.

## IV. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY DEL IVA.

### IV.1. INTRODUCCIÓN de la REGLA INVERSIÓN del SUJETO PASIVO en OPERACIONES INMOBILIARIAS.

En relación con las **operaciones** de **entregas de inmuebles** se establece la **regla de inversión** del **sujeto pasivo**, en los siguientes supuestos:

**1º** En las **entregas exentas** a que se refieren los **números 20 y 22 del apartado Uno** del **artículo 20** (segundas y ulteriores ventas de edificaciones) en las que se haya renunciado a la exención.

**2º** En las **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 (operaciones de dación del inmueble en pago) o de la obligación por parte del adquirente de extinguir la deuda.

**3º** En las **ejecuciones de obra**, con o sin aportación de materiales, así como en 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. Lo anterior se aplica también cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas.

Con esta medida, se pretende que pague el adquirente del bien, el cual sólo podrá deducirse el IVA soportado si demuestra que ha ingresado el IVA repercutido.

#### IV.2. PROCEDIMIENTOS CONCURSALES.

En relación con los procedimientos concursales son varias las medidas adoptadas:

**1º** Se establece el desarrollo reglamentario para los supuestos en los que el Auto de declaración de concurso se dicte a lo largo del período de liquidación del impuesto, estableciéndose una declaración-liquidación correspondiente a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. En esta declaración, el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

**2º** Se introduce un nuevo supuesto de rectificación de las cuotas repercutidas para los casos 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: debiendo procederse, en la declaración-liquidación del período en que fueron declaradas las cuotas devengadas, a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas.

**3º** En el caso de que el adquirente estuviese también en situación de concurso, este podrá proceder, igualmente, a la minoración de las deducciones en la declaración-

liquidación del período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin recargos ni intereses.

#### IV.3. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

En materia de infracciones y sanciones tributarias, se introduce un nuevo supuesto de **infracción grave** por la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones relativas a determinadas operaciones asimiladas a las importaciones, y a la que se le establece una sanción del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones.

Ahora bien si se trata de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, la sanción será la misma que la descrita anteriormente, solamente cuando la suma total de las cuotas declaradas sea inferior al de las efectivamente devengadas en el cuarto trimestre del año.

#### IV.4. MODIFICACIÓN del ARTÍCULO 108 LEY del MERCADO DE VALORES.

Esta modificación afecta al IVA y al ITP, introduciéndose mediante una enmienda en el proyecto de ley.

La modificación se justifica por la existencia de **tres problemas** como más relevantes en su regulación anterior:

1º Supuestos de gravamen de transmisiones de valores en el mercado primario, se puede vulnerar la prohibición de todo gravamen que se establece en la **Directiva 2008/7/CE**.

2º Si se cumplían los requisitos establecidos para excepcionar la exención que se concedía en el **apdo. 1**, el gravamen era por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD y no por el tributo por el que hubiera estado exento.

3º No se tenía presente si existía o no ánimo de eludir la obligación tributaria, siempre había que satisfacer la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ITP-AJD.

Con la nueva redacción se simplifica su regulación y se establece la **exención general** del **gravamen** por el **Impuesto sobre el Valor Añadido** y por el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** siempre que se trate de **inmuebles afectos a actividades económicas**, exceptuando tales exenciones si se trata de eludir su pago por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos, en cuyo caso la operación volverá a ser gravada por el impuesto declarado exento.

#### V. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO.

Con la finalidad de que la reforma operada en el IVA sea uniforme para todo el territorio español, se incorporan en la **Ley 20/1991**, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del **Régimen Económico Fiscal de Canarias**, las mismas modificaciones que las efectuadas en el IVA.

#### VI. RÉGIMEN FISCAL de las COOPERATIVAS.

Se modifica el **artículo 38** de la **Ley 20/1990**, de 19 de diciembre, sobre **Régimen Fiscal de las Cooperativas**, atribuyéndose a la Administración tributaria (y no a la Inspección de los Tributos del Ministerio como hasta ahora sucedía) la función de comprobación e inspección de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en dicha Ley.

#### VII. MODIFICACIÓN de la LEY GENERAL PRESUPUESTARIA.

Se introduce un nuevo **apdo. 2** en el **artículo 10** de la **Ley 47/2003**, de 26 de noviembre, **General Presupuestaria**, extendiéndose la **responsabilidad solidaria** del **artículo 42.2 LGT** (colaboradores en la ocultación de bienes en caso de embargo o enajenación por la Admón. Pública) a los créditos públicos cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio.

El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad es el contenido en la **LGT**, correspondiendo, por tanto, su derivación a la Admón. tributaria.

### VIII. LIMITACIÓN CUANTITATIVA de los PAGOS EN EFECTIVO.

Se trata de una medida *ex novo* de naturaleza estrictamente administrativa, no tributaria. Se introduce por el **artículo 2 Ley 7/2012**, que se comenta.

Su vigencia comienza el 19 de noviembre de 2012, esto es, 20 días después de su publicación en el BOE.

Es aplicable a todos los pagos efectuados desde esa fecha, incluso aunque se trate de operaciones concertadas con anterioridad.

Afecta a operaciones realizadas por empresarios y profesionales -no entre particulares-, limitándose el pago en efectivo a 2.500 €.

Por pago en efectivo ha de entenderse el realizado por alguno de los medios establecidos en el **artículo 34.2 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo**, a saber:

- a. El papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros.
- b. Los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda.
- c. Cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.

Los intervenientes en las operaciones que no puedan pagarse en efectivo por superar la cuantía límite deberán conservar los justificantes del pago durante el plazo de cinco años desde la fecha en que este se efectuó, a efectos de demostrar que no llegó a realizarse dicho pago a través de un medio de pago en efectivo.

Excepcionalmente, se amplía la limitación a 15.000 €. si el pagador es una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y que no actúa como empresario o profesional. No se aplica esta limitación a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito.

Si la denuncia se presenta después de esos tres meses, se tendrá por no formulada.

El incumplimiento de esta limitación cuantitativa en los pagos se califica como una **infracción administrativa grave**, siendo sujetos infractores tanto las personas o

entidades que paguen como las que reciban las cantidades en efectivo incumpliendo la limitación, respondiendo de forma solidaria.

La infracción prescribe a los 5 años, que comenzarán a contarse desde el día en que fue cometida. La sanción tiene una cuantía del 25% del valor del pago en efectivo.

La acción tipificada queda exonerada (esto es, exenta de responsabilidad) si se denuncia ante la AEAT -dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado-, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente.

La recaudación de la sanción corresponde a la AEAT, tanto en período voluntario como ejecutivo.