

# PRIMER ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL CONTENIDAS EN LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE

**JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**H**oy en día, en una situación de crisis económica global, el aumento de las bases impositivas declaradas consecuencia de una eficaz lucha contra el fraude fiscal se ha convertido en una pieza clave para que los Estados obtengan unos recursos públicos suficientes que permitan financiar un nivel de gasto público que, aunque con los necesarios replanteamientos, ajustes y recortes, pueda servir de estímulo a la economía y garantizar un mínimo de bienestar social.

En España, tras un proceso de regularización fiscal que ha intentado aflorar bienes, derechos y rentas hasta ahora ocultas a la Hacienda Pública, se ha puesto en marcha una reforma en la normativa tributaria dirigida a intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya primera norma ha sido la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Este documento realiza un primer análisis de la norma citada distinguiendo hasta 27 medidas diferentes que refuerzan la lucha contra el fraude fiscal y que comprenden todos los ámbitos de actuación: recaudatorio, técnico-normativo, sancionador o directamente disuasorio.

**Palabras clave:** fraude fiscal, procedimientos tributarios, normativa impositiva, obligaciones tributarias, medidas preventivas y medidas disuasorias.

# FIRST ANALYSIS OF THE MEASURES AGAINST TAX EVASION OF THE SPANISH LAW 7/2012

**JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Abstract:**

**N**OWADAYS, with a global economic crisis, the increase of the level of tax compliance with an effective fight against tax evasion has become key to obtain more public resources to finance levels of public spending that, with the necessary adjustments and cuts, can serve as a stimulus to the economy and ensure a minimum level of social welfare.

In Spain, after a process of voluntary tax disclosure to emerge assets and revenues hidden from the Treasury, has been launched a reform in the tax regulations to prevent and to intensify the fight against tax evasion. The first law approved in the Parliament has been the Law 7/2012, of 29 October.

This document makes a first analysis of the law and describes up to 27 different measures to improve the fight against tax fraud in different areas: tax collection, technical adjustments, disciplinary or directly deterrent.

**Keywords:** tax evasion, tax procedures, tax regulations, tax obligations, preventive and deterrent measures.

# Sumario

1. Introducción: contexto en el que se ha elaborado la reforma de la normativa de lucha contra el fraude y principales objetivos de la misma.
2. Medidas contra el fraude en los procesos de recaudación o dirigidas al reforzamiento del crédito público.
3. Medidas para la mejora de la eficacia del procedimiento sancionador.
4. Medidas de ajuste técnico en las normas y procedimientos.
5. Medidas directamente tendentes a la disuasión de prácticas fraudulentas.
6. Conclusiones.

## **1. INTRODUCCIÓN: CONTEXTO EN EL QUE SE HA ELABORADO LA REFORMA DE LA NORMATIVA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y PRINCIPALES OBJETIVOS DE LA MISMA**

### **1.1. Análisis del contexto internacional**

En el contexto actual de crisis económica mundial, la recaudación fiscal de los Estados ha continuado cayendo de forma significativa mientras que sus costes (principalmente en los países que poseen un modelo de Estado de bienestar social) han seguido en aumento, lo que ha originado el consiguiente desequilibrio en sus cuentas públicas y el aumento del déficit público. Por ello, se han implementado diversos mecanismos para permitir a los Estados obtener recursos adicionales para financiar los planes de estímulo a la economía y hacer frente a los gastos sociales derivados del deterioro de la situación laboral.

Aparte de la decisión, en teoría más sencilla, pero quizá de no gran efectividad como es la subida generalizada de los impuestos, uno de estos mecanismos ha sido el impulsar de una manera eficaz la lucha contra la evasión fiscal para obtener, de ese modo, una mayor recaudación que logre una disminución del déficit público y haga posible el pago de impuestos por los ciudadanos de acuerdo a los principios de universalidad, capacidad de pago, solidaridad y transparencia.

En un mundo globalizado ha sido necesario impulsar esfuerzos comunes de lucha contra el fraude a nivel internacional, especialmente en lo que respecta a lograr establecer mecanismos conjuntos de información y de asistencia mutua, pudiéndose citar los siguientes ejemplos según su ámbito de origen e impulso:

### a) OCDE.

- Creación de un foro especializado en el tema («Forum on Harmful Tax Practices»), con el mandato de identificar y erradicar «paraísos fiscales» entre sus países miembros y buscar su compromiso para adoptar mecanismos de intercambio de información tributaria.
- Publicación de un Modelo de Convenio de intercambio de información en materia fiscal, que constituye lo que suele llamarse el «estándar OCDE» en la materia permitiendo, previo requerimiento (y no con carácter automático), solicitudes de información individualizadas.

A fecha de hoy, el avance en la firma de acuerdos de intercambio de información ha permitido que todas las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales y países miembros de la OCDE ya no estén incluidas en la lista de países no cooperantes, sino que se encuentren en la lista de países que han implementado de forma sustancial los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información de la OCDE.

### b) Unión Europea.

- Existe una gran preocupación por el hecho de que la discrepancia entre los sistemas fiscales de los Estados miembros pueda dar lugar a oportunidades de evasión fiscal en el seno de la Unión Europea. Por ello, se ha trabajado tanto en la erradicación de regímenes fiscales perjudiciales (con la aprobación, en 1997, del Código de Conducta Fiscal) como en el desarrollo de un marco normativo comunitario que permita el intercambio de información tributaria entre las Administraciones tributarias de sus Estados Miembros.
- Las principales normas que regulan el intercambio de información en el ámbito comunitario son la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se derogó la Directiva 77/799/CEE, sobre asistencia recíproca en materia de recaudación, y la Directiva 2003/48/CE, sobre la fiscalidad del ahorro.

### c) Proyecto TRACE.

El proyecto TRACE («Treaty Relief and Compliance Enhancement») es un proyecto patrocinado por la OCDE para simplificar los procedimientos de devolución del exceso de retenciones soportadas por los no residentes que invierten en activos financieros de otros países. El ajuste de las retenciones soportadas a los niveles de tributación más reducidos establecidos en los convenios de doble imposición requiere un suministro previo de información al país de la fuente (de la empresa pagadora) sobre la condición y residencia del inversor por parte del intermediario financiero último que se relaciona con el inversor en el país de residencia. El citado proyecto está ligado al proyecto FISCO de la Comisión Europea que está basado en la Recomendación de la Comisión de octubre de 2009 y que persigue objetivos similares.

### d) USA.

En enero de 2013 entrará en vigor la «Foreign Account Tax Compliance Act» (**FATCA**) que impondrá obligaciones de plena transparencia a las entidades financieras de los paí-

ses que se adhieran en relación con los depósitos y activos propiedad de personas obligadas a declarar en los Estados Unidos. Las normas FATCA, para las entidades que incumplan estas medidas y no suministren información, establecen la obligación de una retención (generalmente del 30%) no recuperable sobre los fondos de procedencia USA, así como sanciones que pueden llegar incluso a la prohibición de operar en territorio de Estados Unidos.

## 1.2. Situación de España

En lo que respecta a nuestro país, dejando a un lado la importante subida de impuestos materializada fundamentalmente en la subida de las tarifas del IRPF y de los tipos de IVA, los mecanismos adicionales de lograr la suficiencia de los recursos mediante la ampliación de las bases declaradas con origen en una lucha más eficaz contra el fraude fiscal han sido los siguientes:

- España participa activamente en el proyecto TRACE y se ha adherido junto a Reino Unido, Francia, Alemania e Italia a las normas FATCA mediante la firma del denominado *Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras)* que está actualmente pendiente de ratificación por las Cortes. Mediante este acuerdo, en un plazo no muy largo, se obtendrá una mejor y más amplia información de los activos financieros propiedad de residentes en España y que estén situados en los países firmantes del acuerdo.
- Recogiendo las ideas y recomendaciones de un sector de la doctrina, el 15 de marzo de 2012 se publica el documento de la Patronal Multisectorial Catalana CECOT denominado «Medidas incentivadoras para la regularización fiscal de patrimonios no declarados» que actualiza las reflexiones expuestas en el Memorándum de 2009 para adaptarlas al contexto económico y marco jurídico de 2012. En el citado documento, textualmente se cita (y subraya lo siguiente):

«La doctrina de la OCDE recomienda que las medidas de cerco a los paraísos fiscales se complementen con incentivos a la regularización fiscal por parte de los contribuyentes con patrimonios no declarados. Asimismo, el actual contexto político y económico mundial (en el que los paraísos fiscales sufren una presión cada vez mayor, y en que las instituciones financieras –que tradicionalmente han posibilitado la supervivencia de los paraísos fiscales– se encuentran cada vez más reguladas y, en muchos casos, dependen del capital público) favorece a que se den las condiciones idóneas para que un proceso de incentivo a la regularización fiscal tenga éxito.»

Siguiendo con el citado documento y, tras proponer como ideas para nuestro país hasta cuatro posibles modelos de efectuar la regularización (uno de ellos la fijación del pago de una cantidad proporcional calculado sobre el importe íntegro de los bienes y derechos regularizados), concluye con la siguiente afirmación:

«Por último, el proceso de regularización podría venir acompañado de una reforma del régimen sancionador tributario, con el endurecimiento de sanciones y con un aumento del plazo de prescripción aplicable a los patrimonios no declarados que no acudan al proceso de regularización. El anuncio de medidas más severas contra el fraude fiscal de forma simultánea al anuncio del proceso de regularización puede ser un instrumento para mantener la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario.»

El documento fue efectivamente premonitorio ya que, a los pocos días de su publicación, se aprueba en nuestro país un proceso de «regularización fiscal», mediante la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que ha permitido durante un breve espacio temporal (de abril a noviembre de 2012) que los obligados tributarios, sin ningún tipo de responsabilidad penal y mediante la aplicación de un tipo de gravamen reducido, puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias poniendo de manifiesto determinadas rentas no declaradas que se han materializado en bienes y derechos de los que resultan ser los titulares reales.

En las mismas fechas se anuncia asimismo la próxima elaboración de una normativa encaminada a mejorar la lucha contra el fraude fiscal mediante la aprobación de un régimen sancionador más severo, tanto en el ámbito penal como en el administrativo.

En el presente artículo, se va a realizar un primer análisis de la reforma normativa dentro del ámbito administrativo dirigida a la mejora de la lucha contra el fraude y que se ha plasmado en 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* (en adelante Ley 7/2012).

### **1.3. 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**

En el contexto mencionado se promulga la citada Ley 7/2012, que se puede considerar la norma de aplicación básica y que contiene, en el ámbito administrativo, una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, figura que, en el escenario actual de crisis y de austeridad presupuestaria, debe ser considerada más reprochable que nunca.

La propia exposición de motivos de la norma indica que el análisis de la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), son los que permiten elaborar esta reforma que intenta colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

Tales objetivos se consiguen con una batería de medidas que se pueden clasificar en tres categorías diferentes:

- **Medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude** detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, como por ejemplo los nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y, por tanto, también del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o las modificaciones en la Ley del IVA con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso.
- **Otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica** de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios, como por ejemplo y en lo que respecta a los plazos de prescripción, la mejora en la redacción de determinación del inicio del cómputo de dichos plazos, la clarificación del régimen jurídico que regula la interrupción de su cómputo o la modificación del momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso.
- Por último, se destacan una serie **de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude**, como por ejemplo la adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda pública, la limitación de pagos en efectivo o el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

También se pueden clasificar tales medidas en función de los ámbitos procedimentales o normativos en los que inciden:

- a) **Medidas contra el fraude en procesos de recaudación o dirigidas al reforzamiento del crédito público.** Así, por ejemplo la nueva regulación del alcance del límite de la responsabilidad de los socios de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso o 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.
- b) **Medidas tendentes a una mejora en la eficacia del procedimiento sancionador** como la creación de un nuevo tipo de infracción tributaria relativo a la presentación de autoliquidaciones o declaraciones informativas sin atenderse a las obligaciones de presentación telemática o la modificación de las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tanto para evitar diversos problemas detectados como para mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos.
- c) **Medidas que inciden directamente en el ámbito técnico-normativo tanto en los procedimientos como en determinados impuestos.** Dentro de estos supuestos, entre otros, se



incluyen las aclaraciones sobre el cómputo de la prescripción, o el cambio normativo en el IVA tendente a garantizar su neutralidad, de modo que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del IVA en situaciones de concurso, estableciendo limitaciones del derecho de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de concurso.

- d) Por último, se debe citar el **establecimiento de medidas directamente tendentes a la disuasión de prácticas fraudulentas** como por ejemplo la medida dirigida a la limitación del uso de efectivo o la exigencia de una nueva obligación específica de información de bienes y derechos situados en el extranjero con consecuencias novedosas en caso de descubrimiento de bienes ocultos. En este ámbito preventivo incluso también se podría incluir la medida dirigida a incrementar la asistencia e información que se ofrece al contribuyente como la deslegalización del perfil de las personas a quienes se puede enviar un borrador de declaración por el IRPF y que, por consiguiente, tiene controladas prácticamente la totalidad de sus rentas.

A continuación y a lo largo del resto del artículo se va a efectuar el análisis de cada una de las diferentes medidas de la Ley 7/2012 siguiendo este último criterio clasificador.

## 2. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE EN LOS PROCESOS DE RECAUDACIÓN O DIRIGIDAS AL REFORZAMIENTO DEL CRÉDITO PÚBLICO

### 2.1. Incremento de la responsabilidad por deudas pendientes de los socios sucesores y regulación de la sucesión de las deudas en entidades jurídico-públicas

Mediante una modificación del **apartado 1 del artículo 40 de la LGT se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor** en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad en las deudas tributarias pendientes con el fin de atajar la actuación en fraude de la Hacienda pública consistente en repartir a los socios el patrimonio societario una vez nacida la deuda a través de operaciones de preliquidación, para a continuación proceder a una liquidación formal de la entidad con una cuota de liquidación insignificante, cuando no inexistente.

A tal fin, se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dichos socios en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.

El nuevo límite establecido es el del valor de la cuota de liquidación que corresponda a los socios así como 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.

Asimismo, mediante una modificación del **apartado 3 del artículo 40 de la LGT** se procede a modificar el sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica, para 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.

## 2.2. Introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria

El objetivo perseguido es facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas carentes de patrimonio pero con una actividad económica regular y que, con ánimo defraudatorio, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios.

Hasta la fecha, para iniciar una propuesta de fallido de un deudor con la que se abría la posibilidad de derivación de responsabilidad subsidiaria, era conveniente la constatación de una ausencia de actividad económica de la sociedad reflejada en el incumplimiento de sus obligaciones corrientes y la consiguiente falta de presentación de autoliquidaciones. Muchas entidades, conocedoras de este requisito, mientras seguían ejerciendo la actividad y procedían a desviar los bienes y «vaciar» convenientemente su patrimonio, seguían presentando las autoliquidaciones periódicas sin ingreso, bien con reconocimiento de deuda, bien con solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que eran desestimadas al tener otras deudas en ejecutiva y/o haber incumplido otros aplazamientos anteriormente concedidos.

El resultado final era el aumento de la deuda pendiente en ejecutiva de una entidad carente de patrimonio y el consiguiente retraso en la derivación de responsabilidad subsidiaria a los socios/administradores lo que alargaba y dificultaba el éxito de la acción de cobro.

Mediante la introducción de un **nuevo apartado 2 en el artículo 43 de la LGT** se declaran responsables subsidiarios de las deudas sociales los administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones **sin ingreso** por tales conceptos tributarios sea **reiterativa** y pueda acreditarse que dicha presentación **no obedece a una intención real de cumplir** la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

- Se entiende que existe **reiteración** en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos, no se computan aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos ni

tampoco las autoliquidaciones cubiertas con aplazamientos concedidos con garantía debidamente formalizada.

- **Se considerará**, a efectos de esta responsabilidad, **que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso** cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos no supere el 25 por 100 del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.
- **Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones** cuando se hubiesen satisfecho créditos no preferentes y de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles.

### 2.3. Introducción de un nuevo supuesto de deuda no aplazable

Como la primera de una batería de medidas dirigidas a combatir posibles acciones en fraude ante la Hacienda pública que se pudieran producir en el seno de los procesos concursales, se modifica el **apartado 2 del artículo 65 de la LGT** señalándose que, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse (y cualquier solicitud en tal sentido será objeto de inadmisión) las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa (son los primeros que se pagan y entre ellos se incluyen los generados por el ejercicio de la actividad del deudor tras la declaración del concurso).

De esta manera se evita la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por parte del deudor en concurso.

### 2.4. Reforzamiento de las garantías de las deudas tributarias mediante una ampliación del momento temporal para la adopción de las medidas cautelares

Mediante la modificación de **apartado 5 del artículo 81 de la LGT** se permite la adopción de medidas cautelares **en cualquier momento del procedimiento de aplicación de los tributos**, sin necesidad de que, como estaba anteriormente regulado, previamente se haya comunicado la propuesta de liquidación. De este modo, se generaliza para todas las deudas tributarias el estatus especial que anteriormente existía tan solo para las deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros.

No obstante, la medida cautelar en el seno del procedimiento solo puede ser adoptada desde el momento en que la Administración tributaria pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos de hecho habilitantes (indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado) y dentro de los límites marcados (medidas proporcionales al daño que se quiere evitar, en la cuantía estrictamente necesaria y que no sean de difícil o imposible reparación).

## 2.5. Modificación del régimen de medidas cautelares en expedientes de delito fiscal

Con la finalidad de avanzar en la lucha contra el fraude más agravado, se modifica el **apartado 8 del citado artículo 81 de la LGT**, mediante la **modificación del régimen regulador de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal**, hasta ahora limitado en la práctica a la retención en los pagos de devoluciones tributarias.

A partir de ahora, cuando con motivo de un procedimiento de comprobación o investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria las correspondientes medidas cautelares. De esta forma, en los expedientes de delito se permitirá adoptar cualquier tipo de medida de modo que de este modo se posibilite el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionado en virtud de hechos acreditados.

Por otra parte, en otros supuestos en los que la investigación del presunto delito no tenga su origen en actuaciones de comprobación o investigación inspectora, se establece la posibilidad de que el órgano competente de la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación del Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

Las medidas pueden dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como responsables directos o subsidiarios del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal (que son, según su orden de prelación: cuantías de reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios, indemnización de costas al Estado, costas del acusador particular o privado, demás costas procesales y multa).

No obstante, las medidas cautelares adoptadas en el proceso de delito deben seguir conservando su carácter de medidas excepcionales y provisionales por lo que, una vez adoptada por el órgano competente y notificadas al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, las mismas deberán someterse lo más inmediateamente posible a la decisión procedente del juez que la convertirá en medida jurisdiccional u ordenará su levantamiento.

## 2.6. Reforzamiento de las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda pública

La medida anterior se complementa, para dotar de mayor seguridad jurídica a la actuación de la Hacienda pública, con un mandato legal a la Agencia Tributaria para la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda pública.

A tal efecto, **en la LGT se introduce una disposición adicional decimonovena** que dispone lo siguiente:

«En los procesos por delito contra la Hacienda pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal.»

## **2.7. Mayor facilidad para el embargo de acciones o participaciones de sociedades con un patrimonio inmobiliario**

Para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización por parte del administrador de la entidad, de una sociedad cuyas acciones o participaciones hubieran sido previamente embargadas al mismo, 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 sociedad mercantil en cuestión.

A tal efecto, se introduce un **nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la LGT** señalando que: la Administración tributaria podrá acordar la **prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad**, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, **cuando se hubieran embargado al obligado tributario las acciones o participaciones sociales y el obligado ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles.**

Se tomará anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar **contra persona distinta del titular registral** (no olvidemos que el titular es la sociedad y el procedimiento no va contra ella sino contra el socio deudor) por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, se podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disposición sobre los inmuebles cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

## 2.8. Extensión de los embargos en entidades de crédito o depósito

Se modifica el **apartado 1 del artículo 171 de la LGT**, modificando el régimen jurídico del embargo de los bienes y derechos en entidades de crédito y depósito para incrementar la efectividad y seguridad jurídica de los mismos.

De este modo, aunque en la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, 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, si bien por limitaciones de jurisdicción territorial de la Administración tributaria actuante, se establece dicho ámbito (bien sea estatal, autonómico o local) como límite de la extensión.

## 2.9. Incremento de la eficacia en relación con las derivaciones de responsabilidad solidaria por conductas originadas en los procesos de recaudación

Se trata de lograr una mayor eficacia en las actuaciones dirigidas contra los que son declarados responsables solidarios por conductas producidas en el curso de procedimientos recaudatorios y que son señalados en el artículo 42.2 de la LGT, en particular:

- Los que son causantes o colaboran en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Los que, por culpa o negligencia, incumplen las órdenes de embargo.
- Los que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan 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.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Para dichos supuestos, **se modifica el apartado 5 del artículo 174** de la LGT con una doble consecuencia:

- No podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de responsabilidad, sino el alcance global de la misma.
- Asimismo, en los supuestos mencionados no resulta de aplicación, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias, lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT, es decir, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra dichos actos de derivación de responsabilidad no originan ni la suspensión automática en periodo voluntario de su ejecución sin necesidad de aportar garantías ni tampoco la no exigencia de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

## 2.10. Mayor protección de todo tipo de crédito público

Con la finalidad de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o no, se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT señalada en el apartado anterior, a la generalidad de los créditos públicos mediante la modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Para ello, se introduce un **nuevo apartado 2 en el artículo 10 de la LGP** por el que se declaran responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la LGT.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio. El régimen jurídico aplicable a este tipo de responsabilidad es el contenido en la LGT y su normativa de desarrollo.

## 3. MEDIDAS PARA LA MEJORA DE LA EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

### 3.1. Nuevo tratamiento de la figura de los responsables tributarios dentro del procedimiento sancionador

Mediante una **modificación del apartado 4 del artículo 41 de la LGT** se aclaran las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado como 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. De este modo, en el nuevo apartado 4 del artículo 41.4 de la LGT se indica lo siguiente:

«... En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de esta ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de esta ley. La reducción obtenida 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 o en las liquidaciones derivadas...»

Asimismo, en el mencionado artículo 41.4 de la LGT se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

«... A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta ley...»

Indicar, por último, que las dos reducciones previstas no van a ser aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de la LGT (derivaciones de responsabilidad solidaria por conductas originadas en los procesos de recaudación).

### 3.2. Introducción de un nuevo tipo de infracción tributaria referente al incumplimiento de las obligaciones de presentación telemática

Una de las características más relevantes de la gestión tributaria en los últimos tiempos ha sido la generalización de la presentación telemática obligatoria de las autoliquidaciones tributarias en especial para las entidades con forma jurídica de sociedad anónima (SA) o sociedad de responsabilidad limitada (SL), sin hacer distinción según el tamaño de la empresa. También en lo que respecta a las declaraciones informativas, la obligatoriedad de presentación telemática se ha extendido no solo a las entidades con forma jurídica de SA o SL sino también a todos aquellos obligados tributarios independientemente de su forma jurídica, si el número de registros declarados excede de un determinado número (con carácter general de 15).

Como **fundamentos jurídicos de la obligatoriedad** de las presentaciones telemáticas obligatorias se pueden citar los siguientes:

- a) En el ámbito del Derecho administrativo general, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, cuyo artículo 27.6 señala que reglamentariamente las Administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando se trate de personas jurídicas (se entiende que en todo caso) o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.
- b) En el ámbito específico del Derecho tributario, el artículo 98.4 de la LGT, señala que, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y cualquier otro documento con trascen-



dencia tributaria, precepto que ha fundamentado las órdenes ministeriales anteriormente citadas y que han establecido la obligatoriedad del cumplimiento por medios electrónicos de numerosas obligaciones formales.

Los objetivos que se pretenden con la generalización de la presentación telemática de las declaraciones fiscales son los siguientes:

1. **La obtención de una información fiscal básica.** El objetivo no es conseguir que se declare por internet, sino la obtención de una mayor información de las autoliquidaciones presentadas ya que, de esta forma, se consigue obtener datos no solo del importe ingresado en la entidad colaboradora como en las autoliquidaciones presentadas mediante impreso, sino también de las bases, deducciones y cuotas declaradas necesarias para la elaboración de las estadísticas tributarias, todo ello sin coste adicional alguno. En lo que respecta a las declaraciones informativas se consigue mejorar la calidad de las mismas al permitir la validación de entrada previa de los datos eliminando las incoherencias existentes que incluso podrían imposibilitar su grabación.
2. **Anticipar en el tiempo la información disponible tanto para el control como para los programas de ayuda y de asistencia tributaria.** Desde la óptica del control, el disponer en muy breve plazo de una información fiable y de calidad incorporada a las bases de datos fiscales permite anticipar la fecha de inicio de las correspondientes campañas. Desde el punto de vista de la asistencia tributaria hay que tener en cuenta que el desarrollo de la herramienta más potente existente en la actualidad, como es el caso de la confección del borrador de declaración o en su defecto el suministro de los datos fiscales en el IRPF solo ha sido posible mediante la generalización de la presentación telemática de las declaraciones informativas ya que para su desarrollo se hace necesario el disponer de los datos «imputados» a los contribuyentes que se obtienen de dichas declaraciones con un calidad aceptable y en un lapso de tiempo muy corto desde su presentación (las declaraciones informativas se suelen presentar a lo largo del mes de enero y los datos fiscales deben estar disponibles a primeros de marzo ya que a partir de dicha fecha puede comenzar su envío).
3. **Reducir la presión fiscal indirecta facilitando y simplificando las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria.** De este modo, se eliminan los requerimientos posteriores a la presentación basados en errores meramente formales así como hace posible el anticipar en el tiempo las devoluciones tributarias al incorporarse directamente en las bases de datos tributarias los datos de la autoliquidación y poder, de esta manera, anticipar los controles previos de comprobación. Por otra parte, es un hecho evidente que las declaraciones efectuadas con los borradores o datos fiscales enviados por la Administración tributaria presentan un menor porcentaje de «filtros» o discrepancias para ser objeto de comprobación que el resto de declaraciones.
4. Por último, se puede citar también como objetivo de la telematización el de **favorecer la administración telemática (la denominada «e-Administración») así como el impulsar la modernización de las empresas.**

A pesar de su trascendencia para la gestión, no estaba tipificado supuesto específico alguno de infracción tributaria que penalizara el comportamiento del contribuyente que incumpliese dicha obligación y siguiese presentando sus declaraciones en papel. Por ello, se ha considerado necesario crear un **nuevo tipo de infracción tributaria grave** relativo a la presentación de autoliquidaciones o declaraciones informativas sin atenerse a las obligaciones de presentación telemática, que llevará aparejada sanciones fijas en el supuesto de autoliquidaciones y sanciones variables en función del número de datos en el supuesto de declaraciones informativas.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, va a ser posible sancionar esta conducta a aquellos obligados a la presentación telemática y que actualmente son:

- En lo que respecta a las autoliquidaciones periódicas, todas las personas y entidades adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresa así como todas las entidades con forma jurídica de SA o SL.
- En lo que respecta a los modelos informativos, aparte de colectivo anterior, también existe la obligatoriedad de presentación telemática si se supera, según el modelo, un determinado número de registros declarados (en general, más de 15).

La obligación de presentación telemática no se aplica, de momento, al resto de empresarios y profesionales personas físicas o entidades con forma jurídica distinta de SA o SL, aunque se está estudiando la posibilidad de una próxima desaparición casi generalizada de las presentaciones con papel preimpreso mediante el establecimiento de la obligación de otras formas de presentación electrónica utilizando sistemas de firma no avanzada que no requieran el uso de un certificado electrónico.

De este modo, se modifican los apartados 1, 2, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT:

«1. (...) También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios...»

En lo referente a las autoliquidaciones:

«2. (...) Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros.»

En lo que respecta a las declaraciones informativas que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias:

«4. (...) La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electróni-

cos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.»

Por último, en lo que se refiere a las declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias:

«5. (...) La sanción será del 1 por 100 del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.»

### 3.3. Reforzamiento de las sanciones en el caso de infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203 de la LGT que incrementa de manera significativa el importe de las sanciones a aplicar por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en las circunstancias siguientes:

- a) Debe tratarse de las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del citado artículo 203, es decir, la conducta sancionable ha de consistir en:
- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes, asientos de contabilidad, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control o cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
  - No atender algún requerimiento debidamente notificado.
  - La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo 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 relacionadas con las obligaciones tributarias.
- b) La infracción ha de producirse en el seno de las actuaciones y procedimiento de inspección regulado en el Título III, Capítulo IV, artículos 141 a 159 de la LGT.

**No resulta por consiguiente de aplicación este nuevo apartado para los restantes procedimientos de gestión tributaria** (procedimientos de devolución, de rectificación de autoliquidaciones o declaraciones, de otorgamiento de beneficios fiscales de carácter rogado, de verificación de datos, de comprobación limitada, procedimientos de comprobación censal, de comprobación de valores...) **o de recaudación** (procedimiento de apremio y práctica de embargos, procedimiento frente a responsables y sucesores). Las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa cometidas en el curso de estos procedimientos serán sancionadas según lo dispuesto en los apartados 3, 4, 5 u 8 (este último con la nueva numeración) del mencionado artículo 203.

La cuantía de las sanciones varía según que la persona o entidad que cometa la infracción desarrolle o no actividad económica, resultando más gravosas en el supuesto de que se ejerza actividad económica, estando asimismo previsto que si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías en principio señaladas.

De este modo, **si el sujeto infractor no desarrolla actividad económica** se sancionará de la siguiente forma:

- 1.º Multa pecuniaria fija de 1.000 euros si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2.º Multa pecuniaria fija de 5.000 euros si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- 3.º Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
  - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.
  - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por 100 del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

**Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas**, se sancionará de la siguiente forma:

- 1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
- 2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
  - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
  - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

### 3.4. Modificación del plazo para iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias

Para favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias accesorias a las sanciones pecuniarias impuestas por comisión de infracciones graves o muy graves y que están establecidas en el artículo 186 de la LGT, se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de estas sanciones. Así, se pasan a contar los tres meses desde que 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.

A tal efecto, **se modifica el apartado 2 del artículo 209 de la LGT** introduciendo el nuevo párrafo siguiente:

«Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

### 3.5. Modificación de la suspensión y devengo de intereses en determinadas sanciones

Mediante una **modificación del apartado 3 del artículo 212 de la LGT**, se clarifica en primer lugar el devengo de intereses de demora de las sanciones que fueron suspendidas en vía administrativa señalándose expresamente que cuando se notifique la resolución (se entiende desestimatoria o parcialmente desestimatoria) que ponga fin a la vía administrativa, se exigirán intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario abierto con dicha notificación.

Al mismo tiempo, en el citado apartado, se introducen dos nuevos párrafos con lo que se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra las sanciones tributarias objeto 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.

No obstante:

- En ningún caso será objeto de suspensión automática la deuda tributaria objeto de derivación.
- En los supuestos de responsabilidad solidaria por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT, no se aplicarán, en caso de recurso o reclamación, las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

### **3.6. Nuevo supuesto de infracción tributaria referente a la incorrecta declaración en el IVA de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones**

Se regula un nuevo supuesto de infracción tributaria y su correspondiente régimen sancionador por los incumplimientos relativos a la incorrecta declaración de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones reguladas en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) mediante la modificación de los artículos 170 y 171 de la citada ley. De este modo:

- Nuevo tipo de infracción: modificación del apartado 2 del artículo 170 de la LIVA introduciendo un nuevo ordinal 5.º:

«La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5.º del artículo 19 de esta ley».

- Nueva sanción asociada: modificación del apartado Uno del artículo 171 de la LIVA introduciendo un nuevo ordinal 5.º:

«Las establecidas en el ordinal 5.º del apartado Dos del artículo 170 con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones. No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se sancionará con multa pecuniaria

proporcional del 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo.»

## 4. MEDIDAS DE AJUSTE TÉCNICO EN LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

### 4.1. Medidas referentes a la prescripción

#### 4.1.1. *Modificación del día en que empieza a contar el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago en determinados supuestos de responsabilidad solidaria*

Afecta a aquellos supuestos en los que el hecho habilitante para apreciar la responsabilidad solidaria ocurra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.

Para ello, **se modifica el apartado 2 del artículo 67 de la LGT** que antes estaba circunscrito exclusivamente a los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, estableciendo el inicio del cómputo del plazo de prescripción a partir del momento en que se produzca el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad solidaria, aunque dicho momento fuese posterior a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal.

#### 4.1.2. *Modificación de la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación cuando, como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario, la acción de la Administración se dirija originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta*

**Se modifica el apartado 1 del artículo 68 de la LGT** añadiendo al final el inciso de que la prescripción también se interrumpe aunque la acción administrativa se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. Se pueden poner como ejemplos:

Puede ser el supuesto de un contribuyente que declara inicialmente por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR) cuando en realidad procede declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) al haber permanecido más de 183 días del año en territorio español o viceversa. En este caso, la actuación administrativa inicial para comprobar y liquidar el impuesto incorrectamente declarado interrumpe el plazo de prescripción también para el otro.

El mismo argumento se puede esgrimir en el frecuente supuesto de que se declare por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y, sin embargo, se concluya que el negocio en cuestión debería haber sido declarado por el IVA o a la inversa.

#### 4.1.3. *Aclaración del momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para hacerlo coincidir con el momento en que la Administración recupera plenamente sus facultades ejecutivas*

A estos efectos, se produce **la modificación del segundo párrafo del apartado 7 del artículo 68 de la LGT**. De este modo, se clarifica el reinicio del cómputo del plazo de prescripción en los siguientes términos:

- Con carácter general, el cómputo del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso se inicia de nuevo cuando adquiere firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.
- Si se ha firmado un convenio y existen deudas tributarias sometidas al mismo, el cómputo del plazo se inicia de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor según los términos del convenio.
- Si se ha firmado un convenio y existen deudas tributarias que no se someten al mismo, el cómputo del plazo se inicia de nuevo en el momento de la aprobación del convenio.

#### 4.1.4. *Aclaración de los efectos sobre los obligados tributarios de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago como consecuencia de litigio, concurso y otras causas legales*

Se aclara en el sentido de que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios. **Se introduce un párrafo final en el apartado 8 del artículo 68 de la LGT** en el sentido de señalar que la suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias como consecuencia de litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, 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.

## 4.2. **Medidas relacionadas con la suspensión de la ejecución del acto impugnado en reposición o en vía económico-administrativa**

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 todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público.

Para ello se modifica el primer párrafo del **apartado 1 del artículo 224 de la LGT** (en el caso del recurso de reposición) y el primer párrafo del **apartado 1 del artículo 233 de la LGT** (en el supuesto de reclamación económico-administrativa) de modo que la garantía constituida no cubra



tan solo los recargos que pudiera proceder en el momento de la solicitud de la suspensión sino los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma.

La nueva redacción en ambos artículos es la siguiente: «La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.»

### 4.3. Modificación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

Esta modificación ha sido incorporada en su tramitación parlamentaria mediante una enmienda a tal efecto y tiene su justificación en el hecho de que la actual regulación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV) ha ido haciéndose cada vez más extensa y prolija, lo que ha originado que su aplicación sea compleja y que varios estamentos, tanto nacionales como de la Unión Europea (UE), hayan puesto en duda su adecuación tanto a la normativa española como a la de la UE.

Los tres problemas más relevantes de la regulación hasta ahora vigente eran los siguientes:

- a) En primer lugar los supuestos de gravamen de transmisiones de valores en el mercado primario, dado que podían vulnerar la prohibición de todo gravamen que se establece en la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008. En efecto, la Comisión Europea ha realizado un dictamen motivado sobre el mencionado precepto, dudando sobre que su redacción estuviese acorde con lo previsto en la citada directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, específicamente en lo que se refiere a los supuestos en que puedan gravarse operaciones del mercado primario, es decir, cuando se constituye una sociedad o si se amplía su capital, se produzca o no en una operación de reestructuración empresarial.
- b) El segundo, de carácter técnico jurídico, consistía en que, si se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 108 de la LMV para excepcionar la exención que se concede en su apartado 1, el gravamen no es por el tributo por el que hubiera estado exento, sino, siempre, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, lo que lleva a este tributo, destinado a gravar las transacciones onerosas entre particulares, a gravar en realidad operaciones de empresarios o profesionales.
- c) El último problema, pero no menos importante, consistía en el hecho de que la regulación hasta ahora vigente había convertido una norma antifraude de los dos tributos afectados –IVA o modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD– en un supuesto de hecho objetivo, en el que no importaba si había existido o no ánimo de eludir la obligación tributaria y a tener que satisfacer como se ha dicho, siempre, la modalidad del ITP y AJD.

Con la modificación se intenta, además de una simplificación del precepto que permita una más fácil interpretación y aplicación del mismo, que esta norma sea una verdadera norma antifraude

fiscal de modo que no grave, en ningún caso, las operaciones con valores en el mercado primario y que respete, en el caso de que se aplique, el impuesto que le hubiera correspondido –IVA o ITP y AJD– y que se aplique, solo, a los obligados tributarios que utilicen la transmisión de valores para eludir el pago del tributo de una transmisión inmobiliaria.

De este modo, la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del ITP y AJD excepto en las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario (**desaparece la referencia al mercado primario**), que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles (**antes era siempre por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD**), cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Se aclaran y simplifican los supuestos en los que se entiende, salvo prueba en contrario (son por tanto presunciones *iuris tantum*), que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los bienes inmuebles. Son los siguientes:

- a) **Obtención directa del control societario.** Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por 100 por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) **Obtención indirecta del control societario.** Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) **Constitución de sociedades o ampliación de capital.** Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Por último, se detallan una serie de reglas que son aplicables cuando la transmisión de los valores citados queda sujeta a imposición y que son las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> **Para realizar el cómputo del activo**, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.
- 2.<sup>a</sup> Tratándose de sociedades mercantiles, **se entenderá obtenido dicho control** cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.

A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

- 3.<sup>a</sup> En los casos de **transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización** por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido como obtención directa o indirecta del control. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.
- 4.<sup>a</sup> **En las transmisiones de valores que estén sujetas al IVA y no estén exentas, la base imponible** se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en el supuesto de constitución de sociedades o ampliación del capital (aportación de inmuebles y consiguiente recepción de valores), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.
- 5.<sup>a</sup> **En las transmisiones de valores que deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD**, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin **se tomará como base imponible**:
  - En los supuestos en los que se obtenga directamente el control societario, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que deban computarse como inmuebles y que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.
  - En los supuestos en los que se obtenga de modo indirecto el control societario, para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas entidades cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
  - En los supuestos de constitución de sociedades o ampliación del capital, la base será la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

#### **4.4. Modificaciones técnicas en la LIVA como consecuencia de la modificación del artículo 108 de la LMV**

##### *4.4.1. Modificación del apartado b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA*

Con el objeto de adecuar la normativa del IVA a la modificación del artículo 108 de la LMV, desaparecen las transmisiones de valores del citado artículo como un supuesto de excepción a la regla

general de incompatibilidad entre el IVA y modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD ya que a partir de ahora no pueden estar gravados por ambos impuestos.

#### 4.4.2. *Modificación de la letra k) del número 18.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA*

La supresión del apartado b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA, motivada por la modificación en el artículo 108 de la LMV obliga a regular los supuestos en que las operaciones de transmisión de valores están sujetas y no exentas en el IVA, que son precisamente los supuestos que se recogen en el artículo 108 de la LMV mencionada.

Asimismo, puede haber transmisión de valores, que no sean acciones o participaciones, que determinen de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, como los títulos representativos del comúnmente conocido derecho de multi-propiedad, cuya transmisión, tanto antes como después del cambio operado en el artículo 108 de la LMV debe quedar sujeto y no exento a IVA.

Por lo tanto, la redacción de la citada letra k) del número 18.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA pasa a ser la siguiente:

«k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido 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 que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.»

#### 4.5. **Modificación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas**

En el ámbito del régimen fiscal de las cooperativas, se actualiza la referencia al órgano encargado de realizar las actuaciones de comprobación e inspección de las mismas para determinar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del citado régimen. De este modo la referencia actual es a la Administración tributaria en general mientras que antes solo podían ejercer la comprobación los órganos de la inspección tributaria.

Por tanto, se modifica el artículo 38 de la Ley 20/1990, que queda redactado de este modo:

«La Administración tributaria comprobará que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en esta ley y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la cooperativa. El resultado de dichas actuaciones se comunicará a las corporaciones locales y comunidades autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda.»

## 5. MEDIDAS DIRECTAMENTE TENDENTES A LA DISUASIÓN DE PRÁCTICAS FRAUDULENTAS

### 5.1. Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

En la exposición de motivos de la Ley 7/2012 se señala como la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero.

De esta forma, la Ley 7/2012 a través de la introducción de una disposición adicional decimotava que se incorpora a la LGT, establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. El fundamento legal que habilita esta nueva obligación de información lo constituye lo dispuesto en los artículos 29 de la LGT [nueva obligación formal que debe soportar el contribuyente de acuerdo con lo que lo que dispone su apartado f)] y 93 de la LGT (potestad para imponer obligaciones de información).

A continuación se trata de responder a las preguntas principales que recogen los aspectos más importantes referentes a esta nueva declaración tomando como referencia su desarrollo reglamentario contenido en el reciente Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

#### *¿Quiénes deben presentar la declaración?*

Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Es importante destacar como **no se vincula la obligación de información al ejercicio de una actividad económica**. Es más, como veremos más adelante, la realización de una actividad económica con las exigencias contables y registrales que conlleva puede exonerar de la presentación de esta declaración.

¿Cuáles son los bienes y derechos que deben ser declarados?

La declaración no se efectúa sobre la totalidad de los bienes y derechos situados en el extranjero, sino sobre las categorías de bienes y derechos siguientes:

- a) **La totalidad de las cuentas** de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales, **que se encuentren situadas en el extranjero**, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Se entenderá por **titular real** quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante LPBFT), respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando estos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero. Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido **titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.**

- b) **Respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero** de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT, a 31 de diciembre de cada año:

- **Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.**
- **Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.**
- **Los valores aportados para su gestión o administración** a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y *trusts* o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

Asimismo, se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

- c) También deben ser objeto de declaración las **acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero** de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT. La obligación de información se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

- d) La información también comprende a **los seguros de vida o invalidez** de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año **cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero**, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.
- e) Igualmente deben declararse **las rentas temporales o vitalicias** de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, **como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero**, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.
- f) Por último, deberán ser objeto de declaración **los bienes inmuebles o los derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero**, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real a 31 de diciembre de cada año conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de esta.

### *¿Existen excepciones a la obligación de información?*

La obligación de información no resultará de aplicación respecto de los siguientes bienes y derechos:

- a) Aquellos bienes y derechos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS). Es decir, existe una excepción en favor de las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Aquellos bienes y derechos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, **que se encuentren registrados en su contabilidad de forma individualizada. En el caso de cuentas, las mismas deberán identificarse por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.** Es importante señalar que en la comprobación inspectora se deberá valorar la correcta y completa consignación de estos bienes y derechos en la contabilidad de la entidad pudiendo llegase a concluir, en caso de un registro incompleto o deficiente, el incumplimiento de esta obligación informativa con las consecuencias que ello conlleva y que se verán más adelante.
- c) En el caso de cuentas, inmuebles y derechos sobre los mismos, aquellos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, siempre que los citados bienes y derechos estén registrados en dicha documentación contable de forma individualizada. En el caso de cuentas las mismas deberán estar identificadas

por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas. Entendemos que a las personas físicas que realicen actividades económicas se les puede aplicar la anterior consideración de que, para estar exonerado de la presentación de la declaración informativa, existe la necesidad de una consignación completa y detallada en la contabilidad o libros-registro de las cuentas, inmuebles y derechos sobre los mismos afectos a la actividad económica. Se puede desprender asimismo, por resultar difícil demostrar su afección completa a la actividad, la obligación de declarar en todo caso los valores, acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, seguros y rentas de los que sean titulares.

- d) En el caso de cuentas, aquellas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta. Sería una información redundante al estar ya declarada en el modelo informativo 196.
- e) No existirá obligación de informar sobre los bienes y derechos cuando no superen determinados límites:
- En el caso de cuentas, cuando los saldos a 31 de diciembre y saldos medios del último trimestre no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.
  - Cuando los saldos a 31 de diciembre de los valores, el valor liquidativo a 31 de diciembre del fondo, el valor de rescate de los seguros y el valor de capitalización de las rentas no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.
  - Cuando la valoración de los inmuebles o derechos sobre los mismos no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

*¿Se debe presentar la declaración todos los años?*

Según el citado Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que desarrolla esta obligación, la declaración deberá presentarse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Como quiera que la Ley 7/2012, según dispone su disposición final quinta, ha entrado en vigor, salvo para la medida de limitaciones a los pagos en efectivo, el 31 de octubre de 2012 (día siguiente



a su publicación en el BOE), se entiende que la primera declaración será la relativa a la información de 2012 a presentar antes del 31 de marzo de 2013.

Sin embargo, una vez presentada la primera declaración, la presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- En el caso de cuentas, cuando cualquiera de los saldos conjuntos (a 31 de diciembre o medio ponderado del último trimestre) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración. No obstante, será obligatoria la presentación de la declaración cuando a lo largo del ejercicio se deje de tener la condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona con poder de disposición o titular real de la cuenta. Cuando se produzca alguna de estas circunstancias, se deberá indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que se dejó de tener tal condición.
- En el caso de valores, seguros o rentas, la presentación en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el límite conjunto de valoración de los mismos hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración. En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración cuando, a lo largo del ejercicio, se hubiese perdido la condición de titular real respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones en cuestión.
- En el supuesto de inmuebles y derechos sobre los mismos, la presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando la valoración conjunta de los citados bienes y derechos hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración. No obstante, será obligatoria la presentación de la declaración cuando se hubiese perdido a lo largo del año la condición de titular real de los inmuebles o derechos anteriormente declarados.

*¿Cuál es el contenido de la información a suministrar?*

**En el caso de cuentas:**

- La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
- La identificación completa de las cuentas.
- La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

**En el caso de valores:**

- Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
- Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.
- Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.
- Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente. La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

**En los seguros y rentas:**

La identificación de la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

**En el caso de inmuebles y derechos sobre los mismos:**

- Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología.
- Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.
- Fecha de adquisición.
- Valor de adquisición.

En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la identificación y situación del inmueble, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIPN).

En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la identificación y situación del inmueble, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la LIPN.

*¿Existe algún tipo de infracción tributaria específica sobre dicha declaración informativa?*

Efectivamente, el apartado 2 de la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT señala que constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos esta declaración. También constituye infracción tributaria la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones se califican de muy graves y se sancionan de acuerdo con el tipo de bien o derecho en el que se produce el incumplimiento.

Estas infracciones y sus correspondientes sanciones se consideran específicas al ser incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Las reglas de determinación de las mismas son las siguientes:

- a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien

inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

*Un aspecto importante es el siguiente: ¿Qué consecuencias tiene la falta de presentación de esta declaración estando obligado a ello?*

El apartado 3 de la disposición adicional decimoctava de la LGT dispone que las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

En realidad, la importancia de este nuevo modelo informativo en la prevención y lucha contra el fraude se mide, más que por la explotación de la nueva información obtenida del mismo, por las consecuencias derivadas de su falta de presentación y que penden sobre el contribuyente a no ser que pruebe fehacientemente que la titularidad de los bienes o derechos omitidos o no declarados se corresponde con rentas previamente declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente en nuestro país.

**En efecto, el nuevo apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF** introducido por la Ley 7/2012 indica que:

«En todo caso tendrán 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 susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.»

La Ley 7/2012 introduce asimismo **un apartado 6**, modificándose el actual apartado 6, que se reenumera como 7, **en el artículo 134 del TRLIS**, de modo que quedan redactados de la siguiente forma:

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización,

los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.»

*¿Estos supuestos de incrementos no justificados de patrimonio suponen además la comisión de infracción tributaria?*

Además de su consideración como incremento no justificado de patrimonio bien por IRPF, bien por IS, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece un régimen sancionador en estos supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en el sentido de que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados anteriormente. 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 correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la LGT, resultando asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la citada LGT (es decir, la reducción de la sanción por conformidad y pronto pago).

*Por último, ¿cuándo entran en vigor estas imputaciones?*

La disposición adicional segunda de la Ley 7/2012 dispone que la imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, y en el apartado 6 del artículo 134 del TRLIS, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.

Como, en lo que respecta a esta obligación, la Ley 7/2012 ha entrado en vigor el 31 de octubre de 2012, se entiende que el primer periodo impositivo al que se puede imputar y en el que surte sus efectos es en la declaración de IRPF 2012 (con carácter general, salvo fallecidos, se devenga el 31

de diciembre) y en la del Impuesto sobre Sociedades cuyo fin de periodo impositivo sea el 31 de octubre de 2012 o posterior.

## 5.2. Establecimiento de limitaciones a los pagos en efectivo

### *Objetivo de la limitación*

**El artículo 7** de la Ley de fraude establece limitaciones a la utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas debido a que se considera que facilita notablemente los comportamientos defraudatorios además de favorecer la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración.

En el ámbito del derecho comparado, la utilización de efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas.

En la normativa española, hasta la fecha las medidas de reacción ante esta situación se han centrado fundamentalmente en el establecimiento de obligaciones de información, así como en la adopción de planes de actuación en el ámbito del control de la Administración tributaria.

Por ello, se considera necesaria la adopción de medidas dirigidas a limitar la utilización del efectivo como medio de pago que, por su naturaleza, requieren un desarrollo normativo con rango de ley. De este modo, y con carácter novedoso, la actividad de la Administración va dirigida no solo a la detección y regularización de los incumplimientos, sino también, como medida preventiva, tratar de evitar que estos incumplimientos se produzcan, mediante una potenciación de los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

En este contexto, la presente ley establece limitaciones al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas que no resultan incompatibles con la condición de moneda de curso legal de los billetes y monedas al existir otros medios legales de pago para la liquidación de deudas monetarias.

### *Definición de los pagos en efectivo que se limitan*

En consonancia con lo anteriormente expuesto, se establece una limitación, de carácter general, a los pagos en efectivo correspondientes a operaciones a partir de 2.500 euros. Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales: papel moneda y moneda metálica nacionales o extranjeros; cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda; cualquier otro medio físico, incluso electrónico, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.

La limitación se establece para los pagos en efectivo correspondientes a operaciones con importe igual o superior a 2.500 euros, siempre y cuando alguna de las partes actúe como empresario o

profesional. Este importe se eleva a 15.000 euros si el pagador es una persona física que no actúa como empresario o profesional y sin domicilio fiscal en España.

Se excluye de la limitación a los pagos efectuados cuando **ninguno** de los intervinientes en la operación actúe en calidad de empresario o profesional, así como a los pagos o ingresos realizados en entidades de crédito.

Asimismo, se contempla expresamente una regla contra el fraccionamiento de operaciones a efectos del cálculo del límite legalmente establecido (se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios).

A los efectos de demostrar que el pago no se ha realizado en efectivo sino a través de otro medio de pago, los intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, están obligados a aportar estos justificantes a requerimiento de la AEAT.

#### *Régimen sancionador por incumplimiento de esta limitación*

Ligado a esta limitación, se establece un régimen sancionador, regulándose el régimen de las infracciones y sanciones, las reglas básicas del procedimiento sancionador y el órgano competente para la recaudación de las sanciones. Los aspectos más importantes de este régimen sancionador son los siguientes:

- a) **Sujetos infractores:** son tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo la limitación establecida. **Tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria** de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga. La AEAT podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos.
- b) **La infracción se califica como grave.** Prescribe a los **cinco años**, que comenzarán a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.
- c) La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional **del 25 por 100 de la base de la sanción**. La base será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros o 15.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera según sea el supuesto de sanción. **La sanción prescribe a los cinco años**, que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.
- d) La gestión recaudatoria de las sanciones impuestas de acuerdo con lo establecido en este artículo corresponderá a la AEAT, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Se introduce la **exención de responsabilidad en caso de denuncia** del posible pago efectuado en incumplimiento de la limitación legal:

- No dará lugar a responsabilidad por infracción respecto de la parte que intervenga en la operación cuando denuncie ante la AEAT, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente.
- La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

La presentación simultánea de denuncia por ambos intervinientes no exonerará de responsabilidad a ninguno de ellos.

### *Obligación de información de los incumplimientos*

Se establece una **obligación de informar al respecto por parte de autoridades o funcionarios** ya que, cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la limitación establecida, lo deberá poner inmediatamente en conocimiento de los órganos de la AEAT.

**El procedimiento sancionador se regirá por lo dispuesto en el título IX de la Ley 30/1992**, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto. Los aspectos más relevantes de su tramitación son:

- a) La iniciación** de este tipo de procedimientos sancionadores puede ser básicamente por alguna de estos medios:
- Por constatarse el incumplimiento en el curso de un procedimiento o actuación de aplicación de los tributos (gestión, inspección, aduanas).
  - Por denuncia o a instancia de otro órgano o administración distinta de la Agencia. En este supuesto, parece razonable que las denuncias presentadas o la información externa recibida fuera objeto de un análisis previo, a efectos de verificar si se encuentran fundadas y existen indicios suficientes sobre su veracidad, procediendo a su archivo en otro caso.
- b) La competencia** para la tramitación y resolución del referido procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español a la AEAT, atribuyéndose al órgano que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el BOE.

En el supuesto a) de inicio anteriormente señalado cada área funcional de la AEAT procederá a tramitar el correspondiente procedimiento sancionador por el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo que haya descubierto en el curso de las actuaciones de control.



En el supuesto b) sin embargo, la recepción de la denuncia y la labor de análisis previo la van a realizar los órganos de Inspección, como viene haciendo actualmente con las denuncias tributarias del artículo 114 de la LGT. No obstante, sobre la competencia en la tramitación y resolución de estas denuncias, habrá que estar a lo que dispongan las respectivas resoluciones que modifiquen la organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias de cada departamento.

Para la tramitación de los procedimientos sancionadores, el órgano competente podrá **requerir a los sujetos obligados** los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones establecidas en el apartado Uno de este artículo. Asimismo, dichos requerimientos podrán efectuarse con carácter previo al inicio, en su caso, del procedimiento sancionador.

**En el procedimiento se podrán incorporar datos, pruebas o circunstancias** que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

#### *Delimitación temporal de los pagos a los que afecta*

Finalmente, en la disposición final quinta de la ley, relativa a su entrada en vigor, se dispone que lo dispuesto en este artículo 7 entrará **en vigor a los 20 días de su publicación en el BOE** (no al día siguiente como el resto de normas de la ley), **si bien resultará de aplicación a todos los pagos efectuados desde esa fecha, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad** al establecimiento de la limitación.

### **5.3. Introducción de nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF (y por tanto también del régimen simplificado del IVA)**

Mediante una modificación del apartado 1 del artículo 31 de la LIRPF, la Ley 7/2012 excluye del método de estimación objetiva a los contribuyentes que realizan determinadas actividades cuando supere una determinada cuantía el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondientes a las ventas de bienes o prestación de servicios que les hayan sido abonados por los obligados a practicar retención o ingreso a cuenta (generalmente otros contribuyentes que ejercen actividades económicas).

Las actividades son aquellas sobre las que ya existía la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta por parte del empresario o profesional pagador de las mismas, es decir, las señaladas en el artículo 95.6.2.º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, como las actividades relacionadas con la construcción (albañilería, carpintería, cerrajería, ferretería, solado y pavimentación, pintura y decoración e instalaciones) así como las relacionadas con la industria del mueble de madera, la impresión de textos e imágenes y la confección en serie de prendas de vestir.

Para que no se produzca la exclusión del régimen de estimación objetiva, los rendimientos íntegros obtenidos de otros empresarios o profesionales que deben efectuar la correspondiente retención, no pueden superar 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.
- En todo caso, 225.000 euros anuales.

Sin embargo, a pesar de estar incluidas en el artículo 95.6.2.º, la citada exclusión del régimen de estimación objetiva si se sobrepasa unos límites de facturación a otros empresarios o profesionales, no se aplica al transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y a los servicios de mudanzas (epígrafe 757) debido a que generalmente estos contribuyentes trabajan en exclusiva para otros profesionales o empresarios que les practican retención. Lo que sí establece la norma para estos sectores de transporte es una rebaja del límite conjunto de facturación que determina la exclusión del régimen de módulos, que queda reducido a 300.000 euros en lugar de los 450.000 euros establecidos con carácter general.

El objetivo de esta medida es evitar, en la medida de lo posible, que este régimen sea utilizado como una fuente generadora de facturas y justificantes falsos ya que, mientras que el empresario o profesional que en teoría compra el bien o recibe la prestación del servicio puede deducirse la factura o justificante como gasto de la actividad y, en su caso, como IVA deducible, el empresario en estimación objetiva no va a cuantificar sus obligaciones tributarias en función de las ventas e ingresos reales de la actividad sino por unos módulos (de ahí que el régimen sea conocido como régimen de módulos) que determinan unos rendimientos ficticios ni tampoco tiene la mayor parte de las obligaciones registrales, sobre todo en el caso de ventas realizadas a particulares, pudiendo de esta forma disponer de un conjunto de facturas que podríamos calificar como de «innominadas». De este modo, el empresario en módulos, a cambio de una comisión, no tendrá reparo en suministrar facturas a otros empresarios que se la pidan, aunque no haya realizado realmente la entrega del bien o la prestación del servicio.

Limitando los rendimientos íntegros que se obtienen de otros empresarios (que a su vez deben retenerles), se limita también este incentivo para el fraude al reducirse el montante máximo de facturas y justificantes presuntamente falsos. No obstante, se puede prever que el límite todavía alto (300.000 €) que determina la exclusión de las actividades de transporte que son las que presentan los mayores porcentajes de facturación a otros empresarios y profesionales, va a originar que los resultados en la lucha contra el fraude procedentes de esta medida vayan a ser más bien modestos.

#### **5.4. Deslegalización del perfil del contribuyente para el envío del borrador de declaración en el IRPF**

El disponer de una adecuada información y asistencia tributaria es, sin duda, una de las herramientas más eficaces para mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y desincentivar el fraude fiscal.

El borrador de la declaración de IRPF supone la herramienta más potente de asistencia ya que implica el envío a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria en base a los datos que esta última dispone (obtenidos en su mayor parte como datos imputados de terceros a través de las declaraciones informativas), de un proyecto de declaración el cual, tras su necesaria revisión y, en su caso, modificación de partidas, se convierte en la declaración del impuesto personal del contribuyente que, de esta forma, cumple sus obligaciones tributarias.

Pero no en todas las ocasiones se puede enviar el borrador de declaración ya que, además de la información disponible por la Administración tributaria, dependerá asimismo del perfil tributario del contribuyente, es decir, de la naturaleza de los rendimientos que obtenga (por ejemplo, en actividades económicas la Administración tributaria podría suministrar datos de ingresos imputados por el modelo 347 –más de 3.000 €– pero difícilmente podría suministrar datos de las provisiones y amortizaciones existentes en la contabilidad). En estos supuestos en los que no resulta posible el envío del borrador, al contribuyente se le remite, bajo petición, los datos fiscales de que dispone la Administración y que sirven de ayuda a la cumplimentación de la declaración.

Hasta esta reforma lo que denominamos «perfil» de borrador estaba regulado por ley formal ya que la LIRPF, aparte de las situaciones que imposibilitaban la remisión del borrador señaladas en el artículo 98.2 (por ejemplo, si se pretende compensar partidas negativas de ejercicios anteriores), para la remisión del borrador, de acuerdo con el artículo 98.1, el contribuyente debía obtener rentas exclusivamente de las siguientes fuentes: del trabajo; del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro; imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles; ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

La Ley 7/2012 modifica el artículo 98.1 de la LIRPF a estos efectos, por la que las rentas que posibilitan el envío del borrador de declaración van a ser ahora las siguientes:

«a) Rendimientos del trabajo.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

d) Imputación de rentas inmobiliarias y aquellas otras fuentes de renta que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con la información de la que pueda disponer en lo sucesivo la Administración tributaria, con los límites y condiciones señalados por el mismo.»

Es decir, con este cambio en la norma, para que se suministre un borrador de declaración, además de eliminar la limitación legal (en vía reglamentaria sí será posible establecer como causa excluyente del borrador el sobrepasar la propiedad de un número máximo de inmuebles) correspondiente al número de inmuebles de donde proceden las imputaciones de rentas inmobiliarias, se establece

una cláusula final que permite suministrar el borrador de declaración a los contribuyentes que obtengan fuentes de renta sobre los que la Hacienda pública disponga de una información suficiente como para determinar con precisión los rendimientos netos que deben ser imputados a los mismos.

De este modo, para ampliar el denominado «perfil de borrador» ya no será necesario realizar un cambio legal sino que bastará con que así se indique en la orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas que apruebe en cada ejercicio el modelo de declaración así como su lugar, forma y plazos de presentación.

## 5.5. Establecimiento de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA

Según la exposición de motivos de la Ley 7/2012, todos los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo se ajustan a lo establecido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

Con ello se pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro por la entidad transmitente de inmueble o que presta el servicio, bien porque efectúa un simple reconocimiento de deuda, bien porque solicita un aplazamiento que se incumple o, en último extremo, porque se declara en concurso la entidad transmitente.

El daño a la Hacienda pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza al menos que no se efectúe la devolución del IVA a menos que este sea ingresado previamente.

Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo son los siguientes:

- a) **Mediante una modificación de la letra e) del número 2.º del apartado Uno del artículo 84 de la LIVA**, se introducen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo que afectan a la entrega de bienes inmuebles.
  - a.1) Por un lado, en los supuestos de las entregas exentas a los que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención (entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación).
  - a.2) Por otro lado, también se establece la inversión del sujeto pasivo 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.
- b) Como complemento a lo anterior, **también se modifica la disposición adicional sexta de la LIVA**. En efecto, hasta la citada modificación, la norma indicaba que en los procedimien-

tos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto estaban facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo (todas sin distinción) que se produzcan en aquellos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el artículo 20.2 de la ley.

Las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades se concretaron en el artículo 5 del Reglamento del IVA, estando obligado el adjudicatario a realizar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo transmitente una declaración-liquidación aperiódica, modelo 309 tal y como se dispone el apartado Dos del artículo primero de la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, en la redacción dada por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo:

«Dos. Este modelo será presentado:

(...) 6.º Por los adjudicatarios, en los procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa, que tengan la condición de empresarios o profesionales del Impuesto sobre el Valor Añadido, que estén facultados para presentar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo de dicho tributo, la declaración-liquidación correspondiente y para ingresar el impuesto resultante de la operación de adjudicación, en los términos previstos en la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

La modificación de la Ley 7/2012 consiste en introducir un nuevo párrafo al final de la disposición adicional sexta indicando lo siguiente:

«Lo dispuesto en la presente disposición no se aplicará a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en la letra e) del artículo 84.Uno.2.»

De este modo, al producirse en estos supuestos la inversión del sujeto pasivo, será el adjudicatario del inmueble quien realice la declaración de la transmisión en su propio nombre, a través de una declaración-liquidación mensual o trimestral de IVA, modelo 303, ingresando y deduciéndose a la vez el IVA de la citada operación inmobiliaria, quedando el modelo 309 para los restantes supuestos de adjudicación.

- c) **Por último, se añade una letra f) al número 2.º del apartado Uno del artículo 84 de la LIVA** estableciéndose la inversión del sujeto pasivo 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 también será de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

## 5.6. Medidas antifraude con relación al IVA en los procesos concursales

En la exposición de motivos de la Ley 7/2012, se afirma que la situación de concurso del obligado tributario requiere de un tratamiento particular en el impuesto con la finalidad de facilitar su gestión e impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda pública.

1. La primera de las medidas adoptadas tiene como finalidad 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, en situaciones de concurso, el derecho de deducción de las cuotas soportadas ya 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.

Asimismo, se hace necesario diferenciar, en los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicte a lo largo del periodo de liquidación del impuesto (mensual o trimestral), 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, fecha que puede que no coincida exactamente con el último día del periodo mensual o trimestral de declaración. Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, una de las medidas que se establecen, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, consiste en 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 estas declaraciones el concursado deberá aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

A la espera de su desarrollo reglamentario, esta nueva regulación supondrá serias complicaciones en la gestión que después analizaremos, ya que las declaraciones de IVA, por su propia naturaleza al poder arrastrar saldos a compensar, no son independientes unas de otras. Las complicaciones ya empiezan por la propia presentación de las dos declaraciones en el periodo en que tenga lugar el auto de declaración de concurso ya que, o bien habrá que distinguir en el formulario o modelo de declaración subperiodos distintos dentro de los periodos trimestrales o mensuales de declaración (una especie de trimestre o mes «bis»), o bien se tendrá que dejar presentar dos declaraciones por el mismo periodo impositivo (de un mismo mes o trimestre) según que sean antes o después de la declaración de concurso, sin que se exija como hasta ahora que una de ellas sea complementaria de la otra.

2. 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 transmitente que está en concurso deberá proceder a la rectificación en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se devengaron las

cuotas y se declaró la operación que es anterior a la declaración de concurso, lo que supondrá la previsible modificación a la baja del IVA repercutido e indirectamente la reducción de las deudas pendientes para con la Hacienda pública.

La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviere también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción.

3. Por último, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones (a la baja) como consecuencia de la declaración de concurso (generalmente por haber resultado impagadas y haber modificado la base el proveedor), deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción sin que como consecuencia de dicha presentación extemporánea se generen recargos o intereses.

Las medidas concretas son las siguientes:

#### *5.6.1. Ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas que estuvieran pendientes antes de la declaración del concurso exclusivamente en la autoliquidación del periodo en que se hubieran soportado*

A tal efecto, **se modifica el apartado 3 del artículo 99 de la LIVA** que regula el ejercicio del derecho a la deducción, rompiéndose la regla general de que el derecho a la deducción del IVA solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

De esta forma, en los casos de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de concurso, que estuvieran pendientes de deducir, deberá siempre ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o la administración concursal, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal (cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición), podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas, es decir, presentando las correspondientes solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones anteriores al auto de declaración del concurso, lo que originará variaciones en las deudas en concurso, es decir, en la «masa» pasiva del concurso.

### 5.6.2. *Exigencia de dos autoliquidaciones del periodo correspondiente al auto judicial de declaración de concurso*

**Mediante la modificación del apartado 5 del artículo 99 de la LIVA**, se establecen las dos declaraciones-liquidaciones a realizar en el periodo impositivo en que tenga lugar la fecha del auto de declaración del concurso. En la primera de las citadas declaraciones (antes de la declaración de concurso), el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso. A tal efecto, se introduce la siguiente precisión: «En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración».

De esta forma, el periodo de liquidación en el cual se dicta el auto queda fraccionado en dos:

- Desde la fecha inicial del correspondiente periodo de liquidación, hasta la fecha en que se dicta el auto de declaración del concurso.
- Desde el día siguiente a la declaración de concurso hasta la fecha final del periodo de declaración que se vaya a declarar (en el cual se ha dictado el auto).

Desde el punto de vista de la gestión del impuesto, podemos preguntarnos si, en el caso de que en la primera autoliquidación anterior al auto de declaración de concurso, existiera un saldo a compensar final por IVA, ¿surgiría el derecho a la devolución del IVA y se trataría realmente de un crédito final del concursado para con la Hacienda pública ya que, en todo caso, no sería trasladable su compensación a ejercicios futuros?

### 5.6.3. *Rectificación de cuotas repercutidas cuando la operación queda sin efecto por el ejercicio de acciones de reintegración o impugnación concursales*

**Se modifica el apartado Cinco del artículo 89 de la LIVA** introduciendo, en relación con la rectificación de cuotas repercutidas por parte del transmitente también en concurso, un último párrafo que dice lo siguiente:

«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 proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.»

Esto implica que, al quedar sin efecto la operación por la acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación, la rectificación de cuotas repercutidas (minoración) por parte del transmitente en situación de concurso se debe llevar respectivamente a la declaración-liquidación



correspondiente al periodo en que se declaró la operación y se devengaron las cuotas repercutidas. De esta manera, en el concursado se producen los efectos de recuperar el bien para su patrimonio y de minorar la deuda concursal por IVA al minorarse el IVA repercutido dentro del periodo concursal y sin afectar a las deudas de la masa por el ejercicio de actividad económica posterior, por lo que los efectos para la gestión recaudatoria son muy positivos.

Sin embargo, desde la óptica de la gestión de las declaraciones presentadas se pueden advertir los siguientes problemas:

- Se deberá presentar una autoliquidación por un periodo impositivo anterior (supone una segunda declaración fuera de plazo) que, al reflejar una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, en ningún caso supone la presentación de una autoliquidación complementaria, cuyo resultado final solo puede ser a ingresar más o a devolver o compensar menos.
- A la vista de la normativa actual de la LGT que solo admite la existencia de autoliquidaciones complementarias de una anterior (no rectificativas o sustitutivas), no cabría más opción que considerar esta presentación como una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria que utiliza como medio la presentación de una nueva autoliquidación.
- En el supuesto de que el resultado final de la autoliquidación que se rectifica fuese con saldo a compensar, la propia mecánica de liquidación del IVA hará que afecte a las autoliquidaciones posteriores presentadas antes de la declaración de concurso, las cuales deberán ser también rectificadas.

#### 5.6.4. Nuevo procedimiento de rectificación de deducciones

Para adecuar la rectificación de deducciones (generalmente minoraciones al haber sido cuotas soportadas impagadas) como consecuencia de la declaración de concurso de modo que las mismas también se efectúen en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción, **se modifica el número 2.º del apartado Dos del artículo 114**, que queda redactado de la siguiente forma:

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse 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...»

«... No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación corres-

pondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifican las cuotas inicialmente soportadas.»

De este modo, si la rectificación tiene lugar porque se modifica la base del IVA soportado al no haberse pagado la cuota repercutida por haber entrado el adquirente destinatario de la operación en situación concursal (art. 80.3 de la LIVA), la rectificación se deberá efectuar 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. Con esta nueva regulación se rompe con la regla general de efectuar la rectificación a la baja de las cuotas deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifican las cuotas inicialmente soportadas, regla que permanece en los restantes supuestos (si la rectificación tiene su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del art. 80 de la LIVA).

Desde el punto de vista de su gestión, los problemas son los siguientes:

- Se deberán tomar las medidas para impedir la generación de recargos e intereses por la presentación de estas autoliquidaciones fuera de plazo (que en realidad son complementarias ya que hay minoración de cuotas deducidas con anterioridad).
- Como en el supuesto anterior, si como consecuencia de esta rectificación (minoración) de deducciones, se rectifica el saldo inicialmente declarado a compensar (bien minorándolo o considerándolo improcedente), también afectará a las posteriores autoliquidaciones presentadas antes de la declaración de concurso.

Por último, también se trata el supuesto de que en la operación que queda sin efecto por una acción de reintegración o impugnación concursal, los dos intervinientes de la operación se encuentren en situación concursal.

En relación con la rectificación de las cuotas repercutidas por el transmitente, se le aplica el apartado Cinco del artículo 89 de la LIVA ya analizado en el punto 5.6.3 y, en relación con la rectificación de deducciones del adquirente, se **modifica el mencionado número 2º del apartado Dos del artículo 114 de la LIVA** cuyo párrafo final establece lo siguiente:

«... 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, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de 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.»

En resumen, aparte de la necesidad de tener que gestionar dos autoliquidaciones en un mismo periodo, los problemas de aplicación práctica del nuevo tratamiento del IVA en situaciones de concurso tanto de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de con-

curso como del nuevo tratamiento de la rectificación de cuotas soportadas/repercutidas son los siguientes:

- Cuando, como suele ser bastante habitual, no se hubiera incluido la totalidad de las cuotas soportadas deducibles antes del auto de declaración del concurso en las autoliquidaciones de IVA de periodos anteriores a dicha fecha y, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado solo podrá deducirlas mediante la rectificación de las autoliquidaciones relativas a los periodos en que fueron soportadas, periodos que son preconcursales y que originarán variaciones en las deudas en el concurso (masa pasiva concursal).
- Al tener que efectuarse las rectificaciones de cuotas deducidas/repercutidas de las entidades en concurso exclusivamente en las autoliquidaciones del periodo en que las mismas se dedujeron/repercutieron, obligará a rectificar dichas autoliquidaciones así como las liquidaciones y resúmenes anuales posteriores que se vean afectados. Ello también podrá originar modificaciones en la masa pasiva del concurso.

En síntesis, con esta nueva regulación del IVA en las situaciones concursales, se puede originar una separación entre los «bloques» de IVA generados antes y después del concurso, de modo que puede que ya no sea posible realizar entre ellos trasvases de deducciones o de rectificaciones en cuotas. No obstante, estos aspectos así como la posibilidad o no de trasladar a futuro las cuotas a compensar de periodos preconcursales **deberán ser aclarados en el futuro desarrollo reglamentario que sea aprobado.**

## 6. CONCLUSIONES

A lo largo de este artículo, se ha descrito la amplia gama de medidas contra el fraude fiscal que se derivan de la Ley 7/2012. La citada norma refuerza las actuaciones de prevención contra el fraude fiscal, una de las prioridades de la política económica del Gobierno. De hecho, junto al proyecto de ley orgánica de reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude fiscal que se encuentra todavía en trámite parlamentario, ha supuesto en su conjunto el mayor esfuerzo normativo de nuestro país en la lucha contra el fraude y la economía sumergida. Además, la nueva ley ha intentado ser el complemento perfecto al proceso de regularización de rentas y patrimonios ocultos con el que se ha pretendido la afloración de ingresos procedentes de la economía sumergida y su incorporación a la economía regular, proceso que ha finalizado el pasado 30 de noviembre.

Sin contar otras medidas menores que las desarrollan, se puede encontrar **hasta un total de 27 medidas normativas** de calado que intentan reforzar las actuaciones de prevención contra el fraude fiscal en nuestro país:

- **10 medidas** se han calificado como dirigidas contra el fraude en los procesos recaudatorios con el fin de reforzar la capacidad recaudatoria de la Agencia Tributaria, sobre todo en los

casos en donde el contribuyente intenta escapar de sus obligaciones fiscales retrasando el pago de la cuota, interponiendo obstáculos o diluyendo su patrimonio.

- **6 de las medidas** tienen como objetivo la mejora de la eficacia del procedimiento sancionador como por ejemplo el endurecimiento de las sanciones por resistencia, obstrucción excusa o negativa a las actuaciones inspectoras o la introducción de una nueva sanción por el incumplimiento de las obligaciones de presentación telemática.
- **5 son medidas** de ajuste técnico, bien en la norma (como por ejemplo la reforma del art. 108 de la LMV), o en los procedimientos (como las referentes a la prescripción o a la suspensión del acto impugnado).
- **Por último, 6 de las medidas** pueden ser consideradas como de impacto directo en la lucha contra el fraude: limitación del uso de dinero en efectivo en determinadas operaciones, obligación de suministro de información sobre cuentas y valores situados en el extranjero de los que se sea titular, beneficiario o se figure como autorizado, exclusión del régimen de estimación objetiva a determinados empresarios, deslegalización del perfil del contribuyente que recibe borrador de declaración por el IRPF, y una serie de medidas tendentes a atajar el fraude en el IVA como el establecimiento de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y el nuevo régimen del IVA en los procesos concursales.