

**NOVEDADES TRIBUTARIAS NOVIEMBRE 2012**

**INDICE**

**I. Análisis Normativo.**

**a) Recomendaciones para planificar Renta y Patrimonio 2012 y 2013.**

1. Introducción.
  2. Recomendaciones.
- Anexo I. Tarifas del Impuesto sobre la Renta.  
Anexo II. Tarifas del Impuesto sobre el Patrimonio.

**b) Breves comentarios a 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.**

0. Introducción.
1. Ley General Tributaria.
2. Impuesto sobre la Renta.
3. Impuesto sobre Sociedades.
4. Impuesto sobre el Valor Añadido.
5. IGIC.
6. Otras modificaciones.

**II. Doctrina Administrativa y Jurisprudencia. Novedades.**

**Posibilidad de recalificar un recurso cuando el interpuesto por el recurrente no es el correcto.**

**T.E.A.C., Resolución Nº 00/1994/2010, de 20 de septiembre de 2012.**

**Compatibilidad entre el artículo 80.Tres y el 80.Cuatro de la ley del IVA.**

**T.E.A.C, Resolución Nº 00/2471/2010, de 20 de septiembre de 2012.**

**Tipo aplicable a las entregas de apartamentos turísticos o apartahoteles.**

**T.E.A.C. Nº 00/1355/2011, Resolución de 20 de septiembre de 2012.**

**Inconstitucionalidad de las deducciones autonómicas cuando se exige el requisito de alta en el Censo de empresarios o profesionales.**

**Tribunal Constitucional, Sentencia Nº 161/2012, de 17 de octubre de 2012.**

**Imposibilidad de aplicar la regla especial de operaciones a plazos cuando no se ha pactado la exigibilidad.**

**Audiencia Nacional, Sentencia Nº 324/2010, de 23 de mayo de 2012.**

**Condición de sucesor cuando se acepta la herencia a beneficio de inventario.**

**Tribunal Supremo, Sentencia Nº 1134/2010, de 21 de junio de 2012.**

## I. ANÁLISIS NORMATIVO

### A) Recomendaciones para planificar Renta y Patrimonio 2012 y 2013

#### 1. Introducción

El final del año es el momento adecuado para revisar los hechos económicos que han incidido en nuestra renta y patrimonio y los que se producirán en el año siguiente, todo ello a efectos de aquilatar el coste de los tributos que gravan a una y a otro y, si es posible, para poder rebajar la factura fiscal.

Aunque las novedades normativas son una costumbre en lo tributario, 2011 y 2012 han sido unos ejercicios especialmente movidos a este respecto y, por si esto fuera poco, ya se preparan bastantes novedades para 2013.

Intentaremos llamar la atención acerca de los aspectos que no se nos deben olvidar chequear, apuntaremos las novedades más relevantes y, modestamente y con ánimo divulgativo, daremos algunas ideas para planificar Renta y Patrimonio de este año 2012 que pronto termina y del siguiente.

#### 2. Recomendaciones

R1

##### Cobro del paro en pago único

Si le han despedido, puede optar por cobrar el paro en la modalidad de pago único acreditando que va a realizar una actividad económica como trabajador autónomo o socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad laboral, estando exenta la prestación hasta un límite de 15.500 euros. En caso de trabajadores con discapacidad no se aplica el citado límite. Se requiere que se mantenga la actividad como trabajador autónomo durante cinco años y este requisito se entenderá incumplido si, por ejemplo, se constituyó una comunidad de bienes para ejercer la actividad y, antes de dicho plazo, se continúa con la misma a través de una sociedad limitada, convirtiéndose los comuneros en socios.

R2

##### Trabajos en el extranjero

Si su empresa le ha enviado o le va a enviar a trabajar al extranjero, analice si le será aplicable la exención correspondiente, por cumplirse los requisitos de trabajar para una no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que en aquel territorio se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF, o la consideración de dieta exenta para el exceso de retribución que va a percibir con respecto a la que le correspondería en España, de esta forma tendrá una idea exacta del neto que le corresponde.

R3

Retribuciones en especie en lugar de dinerarios

Es el momento de plantearle a la empresa para la que trabaja la posibilidad de transformar retribuciones dinerarias en retribuciones en especie. Por un lado, existen algunas de estas que no tributan, caso del cheque-transporte, cheque-restaurante, seguro médico, etc., y por otro, en algunos casos, aunque también se tribute por ellas, la valoración es beneficiosa. En este último aspecto habrá que considerar que si utilizamos, por ser empleados, una vivienda propiedad de la empresa, la valoración va a seguir siendo, en general, el 5% del valor catastral de la misma pero, si la empresa la tiene alquilada, ya en 2013 no será esa la valoración, sino el coste que para el empleador suponga, salvo que viniera utilizándose en 2012, en cuyo caso la nueva norma se aplicará en 2014.

R4

Indemnizaciones exentas

Si en 2012 le han despedido, o si eso ocurriera en 2013, es conveniente que tenga en cuenta los cambios que se han producido respecto a la exención de la indemnización percibida que vienen motivados por la Ley 3/2012 que trae causa del Real Decreto-Ley 3/2012. En especial, se ha eliminado el despido "express", no obstante lo cual, si se ha producido el despido por esta vía entre el 12 de febrero y el 8 de julio de 2012 la indemnización percibida estará exenta mientras no se haya superado la del despido improcedente.

R5

Becas exentas

Si ha percibido una beca o va a recibirla, es conveniente que se entere si está exenta, lo que sucederá con las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos percibidas para cursar estudios reglados. También estarán exentas las concedidas por organismos públicos o entidades no lucrativas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, así como las otorgadas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las Universidades, lo que tiene que desprenderse claramente de la convocatoria.

R6

Usufructo de un inmueble

Si, como es muy frecuente, después de la transmisión sucesoria, la plena propiedad de un inmueble está repartida entre el nudo propietario y el usufructuario, será este último el que tenga que declarar las rentas que produzca un inmueble por su alquiler.

R7

Imputación de rendimientos inmobiliarios

Los rendimientos del capital inmobiliario se imputan al período impositivo en el que son exigibles por su preceptor. Por lo tanto, una forma de eludir la aplicación de la tarifa complementaria del Impuesto, con tipos desde el 0'75 al 7% que incrementan el gravamen, transitoriamente durante 2012 y 2013, puede ser alquilar fijando la exigibilidad de la contraprestación a 2014.

R8

Reducción del rendimiento del alquiler de vivienda

Cuando se alquile un inmueble para vivienda a una persona joven, con edad entre 18 y 30 años, o entre 18 y 35 años si el contrato se firmó en 2010 o anteriores, para aprovechar la reducción del 100% del rendimiento neto en 2012, el propietario tiene que conseguir del inquilino (o al menos probar que lo intentó) una comunicación, antes de 31 de marzo de 2013, con una serie de datos de identificación del piso y del propio inquilino, su edad, la manifestación de haber obtenido en el ejercicio unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superior al IPREM, fecha y firma.

R9

Diferimiento de rentas

En todo caso, al objeto de diferir el tributo y salvo que se encuentre en el caso que hemos visto de alquiler de vivienda con reducción del 100% del rendimiento neto, le interesará adelantar a 2012 los gastos que tenga que realizar en el inmueble.

R10

Beneficio fiscal al mayor de 65 años que continúa trabajando

En el supuesto de que está decidiendo si jubilarse, con 65 ó más años, o seguir trabajando, entre las ventajas de seguir tenga en cuenta que podrá incrementar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en el

100%, lo cual supone un ahorro mínimo en el IRPF, en 2012 y 2013, de 856 euros y ello aunque, como en el caso del personal universitario, la edad obligatoria de jubilación sea de 70 años.

R11

Imputación de rendimientos del capital mobiliario

Dentro de lo posible, al contratar productos de ahorro, le conviene aquellos que cuyos rendimientos sean exigibles en 2014, año en el que, en principio, ya no será aplicable la tarifa complementaria de la renta del ahorro con tipos que van del 2 al 6%, de tal forma que puede tributar por dichos rendimientos un 21% en lugar de un 27%, tipo máximo en 2012 y 2013.

R12

Seguros de vida contratados antes del 20 de enero de 2006

Si necesita liquidez y dispone de seguros contratados antes de 20 de marzo de 2006, que generan rendimientos del capital mobiliario, con antigüedad superior a cinco años, le puede interesar rescatarlos aplicando la compensación que reduce el rendimiento a integrar en este caso en la base imponible general, en un 75%.

R13

Exención de dividendos

En caso de que pueda decidir la distribución de dividendos de una sociedad de la que es socio, le conviene tener en cuenta que por los primeros 1.500 euros de dividendos que le sean repartidos no van a tributar.

R14

Servicios prestados por un socio a su sociedad

Analice la calificación de los servicios que presta a la sociedad de la que es socio, si ese es su caso. En el supuesto de que reciba retribuciones como administrador, se calificarán como rendimientos de trabajo y le deben retener al 42%; si siendo administrador, también cobra como gerente, dichos servicios se subsumen en los del cargo de administrador, y se calificarán también como trabajo, debiendo someterse al tipo mencionado de retención; si presta otro tipo de servicios habrá que analizar si concurren o no las notas de dependencia y ajenidad y si en sede del socio existen medios de producción y, salvo que no concurren las citadas notas y existan dichos medios, en cuyo caso estaremos ante una actividad económica, calificaremos las rentas como trabajo personal, y ello conforme al criterio expresado por la AEAT en su nota 1/12 de marzo pasado.

R15

Tributación de intereses percibidos de una entidad vinculada

Si ha hecho préstamos a una sociedad vinculada, debe saber que los intereses hay que valorarlos a valor normal de mercado, aunque puede pactar un pago de los mismos en un período superior a un año. De esta forma, la persona física prestamista no habrá de imputar el ingreso hasta el año en que sea exigible el interés. Por otra parte, habrá que tener en cuenta que estos intereses forman parte de la renta del ahorro, si bien solo hasta el límite de los correspondientes a la parte, proporcional a la participación, del préstamo que no sobrepase los fondos propios de la entidad multiplicados por 3. Si la vinculación no se estableciera por la relación socio-sociedad, el porcentaje de participación que se considera a estos efectos es el 5%.

R16

Operaciones vinculadas

Si es socio de una sociedad con más del 5% de su capital o es administrador, si es pariente hasta en tercer grado de un socio o administrador y ha realizado operaciones con esa sociedad u otra del grupo debe tener cuidado porque dichas operaciones debe valorarlas a valor normal de mercado y, en algunos casos, elaborar y conservar cierta documentación. Esto sería aplicable, por ejemplo, a sueldos si se trabaja para la compañía, a los intereses de préstamos recibidos u otorgados a la sociedad o a transmisiones o alquileres de inmuebles.

R17

Posibilidad de renunciar al régimen de módulos

En caso de que sea un empresario que determina el rendimiento neto de la actividad en estimación objetiva y que aplica el régimen simplificado de IVA, la Orden HAP/2259/2012 le da la posibilidad de renunciar, desde el 25 de octubre hasta el 30 de noviembre, al régimen especial de IVA si no le convienen los nuevos módulos aprobados para tener en cuenta la subida de tipos que se ha producido este año. Dicha renuncia no conlleva la salida de estimación objetiva en 2012, pero sí en 2013. Independientemente de lo anterior, si el rendimiento neto de la actividad calculado por estimación directa es sustancialmente mayor que el que resulta de los módulos, le convendrá renunciar a este régimen especial.

R18

Deducibilidad de los gastos producidos por vehículos turismo de empresarios y profesionales

En cuanto a los gastos producidos por la utilización de vehículos turismo, como gasolina, reparaciones, parking o el renting, en el seno de una actividad económica, conviene actuar con prudencia respecto a su deducibilidad. Por un lado, solo los producidos por bienes exclusivamente afectos a la actividad serán deducibles, realidad que la Administración tributaria puede comprobar. En cuanto al renting, si el vehículo está exclusivamente afecto, será enteramente deducible en la medida en que pueda calificarse como arrendamiento operativo y, si se califica como arrendamiento financiero, habrán de seguirse los criterios propios de este régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

R19

Gastos de manutención y alojamiento de empresarios y profesionales

Por lo que se refiere a los gastos de manutención y de alojamiento del empresario o profesional, también tendremos que tener en cuenta que son deducibles en la medida en que respondan al principio de correlación entre ingresos y gastos, lo cual sucederá cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, prestando especial atención a que no sean desmesurados respecto a los normales según los usos o costumbres.

R20

Diferimiento del rendimiento de actividades económicas

Como en otro tipo de rendimientos, si realiza una actividad económica, para rebajar su tributación por el IRPF 2012 le interesará anticipar los gastos que tenga que realizar.

R21

Devengo de ingresos en actividades de prestación de servicios

Si realiza actividades profesionales y se determina el rendimiento neto en estimación directa, sistema normal o simplificado, conviene que preste atención al devengo de los ingresos. A este respecto la normativa del IRPF se remite a la del Impuesto sobre Sociedades y ésta, a su vez, a la contable. A estos efectos y teniendo en cuenta las normas de registro y valoración 14<sup>o</sup> y 16<sup>o</sup> del PGC y del PG de pymes, respectivamente, si no se ha terminado una prestación de servicios a fin de 2012 tendremos que reconocer ingresos por ellos, en general, por el porcentaje de realización, y si no concurren todos los requisitos para que ello sea así, habrá que contabilizar ingresos en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

R22



Libertad de amortización

Aunque a partir del 31 de marzo de 2012 se elimina la libertad de amortización fiscal del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, si se trata de empresas de reducida dimensión podrán aplicar a los elementos puestos a disposición del contribuyente, a partir de dicha fecha, la libertad de amortización regulada en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades. Según la misma, se podrán amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, a razón de 120.000 euros por cada hombre/año que se haya incrementado la plantilla en los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo en el que los bienes entraron en funcionamiento, respecto a los 12 meses anteriores, exigiéndose el mantenimiento en otros 24 meses más.

R23

Beneficios fiscales para empresas de reducida dimensión

El importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior, de 10 millones de euros, marca el umbral a partir del que una empresa deja de ser de reducida dimensión y, por lo tanto, pierde la posibilidad de aplicar los incentivos propios del régimen como la libertad de amortización vista en la recomendación anterior, la libertad de amortización para bienes de escaso valor (preciso unitario que no supere 601 euros y un límite global de 12.020 euros), la amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y del intangible (multiplicando por 2 el coeficiente máximo de tablas), o el deterioro global del 1% para cobertura de riesgo de insolvencia. A estos efectos hay que recordar que no debe preocuparnos superar el límite de los 10 millones de euros en 2012 porque el régimen será aplicable también en los ejercicios siguientes, 2013, 2014 y 2015 si fue empresa de reducida dimensión en 2010, 2011 y en el mismo 2012.

R24

Deducción del rendimiento neto de actividades económicas para micropymes

Si su cifra de negocios en 2012 es inferior a 5 millones de euros y tiene una plantilla media de menos de 25 empleados, debe saber que si, por lo menos, ha mantenido la plantilla en relación a la que tenía en 2008, podrá reducir el rendimiento neto de la actividad, a la hora de integrarlo en su base imponible, en un 20% (con el límite del 50% de las retribuciones de los trabajadores), lo cual puede reportarle un ahorro significativo en la cuota a pagar.

R25

Compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales del año

En el caso de que este año haya transmitido bienes o derechos obteniendo ganancias patrimoniales, si tiene en otros posiciones perdedoras, quizás le interese transmitirlos realizando minusvalías para compensarlas con las ganancias y, de esta forma, conseguir un ahorro que puede ir del 21 al 27%.

R26

Compensación de saldos negativos de ejercicios anteriores con ganancias del año

Si tenemos un saldo negativo de hace 4 años, resultante de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones de bienes o derechos, podemos pensar en la posibilidad de realizar plusvalías en 2012 que no tributarían al aprovechar el mencionado saldo negativo que, en caso contrario, perderíamos.

R27

Cambia la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales generales en menos de un año

Teniendo en cuenta que, según lo previsto en el proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, a partir de 1 de enero de 2013, las ganancias patrimoniales generadas en un año o menos pasarán a tributar en la base general, por lo tanto a tipos desde el 24,75 hasta el 56%, si tenemos un bien o derecho que estemos pensando transmitir y lo hemos adquirido hace poco tiempo, puede interesar transmitirlo este año, en el que no se aplica todavía la nueva norma o, en caso contrario, aplazar la venta a una fecha en la que se haya cumplido dicho plazo.

R28

Fondos de inversión como medio de diferir la tributación de desinversiones

Si estamos pensando en invertir en renta variable y desinvertir rápidamente, para evitar que las ganancias que obtengamos tributen en la tarifa general, puede interesar materializar las inversiones en fondos de inversión que nos permiten movernos de uno a otro difiriendo la tributación al momento en el que desinvertamos definitivamente.

R29

Inversión en inmuebles urbanos

Si está pensando en invertir en inmuebles urbanos, ya sea como primera o segunda residencia, para alquilar o para especular con ellos, puede

interesarle adquirirlos antes de que finalice el año ya que, en ese caso, cuando los transmita, la ganancia patrimonial estará exenta en un 50%.

R30

Incentivo al “capital semilla”

Si su intención es invertir en nuevos proyectos empresariales, con una permanencia de entre 3 y 10 años, puede pensar en invertir un máximo anual de 25.000 euros (75.000 euros máximo por empresa en varios años), y la ganancia obtenida en la desinversión no tributará.

R31

Exención de la plusvalía en venta de la vivienda habitual de mayores

Si está cercano a los 65 años y tiene en mente transmitir la vivienda habitual, sería bueno que tenga en cuenta que si lo hace con 65 años cumplidos la ganancia que obtenga estará exenta.

R32

Exención por reinversión en vivienda habitual

Si ha vendido la vivienda habitual obteniendo una plusvalía, le interesa saber que puede dejarla exenta si reinvierte, en el plazo de dos años, en otra vivienda habitual. Si es propietario de una vivienda habitual y ha adquirido otra que pasará a serlo, sepa que la ganancias obtenida en la venta de la antigua estará exenta si la transmite en menos de 2 años desde que adquirió la nueva.

R33

Ahorro con aportaciones a sistemas de previsión social

Como han subido en 2012 los tipos a los que se grava la base liquidable general, y las aportaciones a sistemas de previsión social como planes y fondos de pensiones minoran aquélla, este año se consigue una rebaja superior con esta fórmula de ahorro a largo plazo, que puede llegar, dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia, a ser del 51,9 hasta el 56% de lo aportado.

R34

Límites a las aportaciones a sistemas de previsión social

A la hora de aportar a los sistemas de previsión social siempre debemos tener presentes los límites: si no se han cumplido 50 años en 2012, el menor del 30% de los rendimientos del trabajo y de actividad económicas ó 10.000 euros; y si se ha superado esa edad los límites serán del 50% y 12.500 euros, respectivamente. Asimismo se puede reducir la base de un cónyuge

aportando al plan de pensiones del otro, con un límite de 2.000 euros al año, y siempre que este último no obtenga rendimientos del trabajo y de actividades económicas que lleguen a 8.000 euros. También existe la posibilidad de que los discapacitados y sus parientes puedan aportar a los planes de los que sean beneficiarios dichos discapacitados, teniendo en estos casos límites especiales.

R35

Rescate de planes y fondos pensiones

Si ya está jubilado y tiene un plan de pensiones pendiente de rescatar, le interesa planificar el rescate. Por un lado, tenga en cuenta que lo que rescate en forma de capital con origen en aportaciones anteriores a 2007 puede reducirse en un 40%, con lo que atenúa el gravamen. Por la parte que rescate en forma de renta, sepa que tiene plena libertad respecto al momento y la cuantía para cobrar dichas rentas, por lo que decidirá obtenerlas según sus necesidades y procurando distribuir las durante varios ejercicios para no incrementar su marginal máximo.

R36

Mínimo por descendientes en los contribuyentes separados

Los contribuyentes separados deben de saber que aplicarán el mínimo por descendientes dependiendo de cómo se haya adjudicado la guardia y custodia: si es compartida se prorroga entre ambos cónyuges y, si la tiene uno de ellos, será éste el que aplique todos los mínimos. En cuanto a la separación del resto de rentas de las anualidades por alimentos, solo se aplicará por el cónyuge que no tenga la custodia.

R37

Última oportunidad para conseguir deducirse por vivienda en el futuro

Si está pensando en adquirir una vivienda habitual, este año, más que nunca, le interesa realizar la inversión antes de que termine 2012: por un lado conseguirá pagar el 4% de IVA, en lugar del 10% que pagará después; y por otro, entrará en el régimen transitorio que le otorgará el derecho a deducir por adquisición de vivienda, en general al 15% de una base máxima de 9.040 euros (1.356 euros/año por contribuyente de deducción), durante todos los años en los que la está pagando.

R38

Formas de entrar en el régimen transitorio de la vivienda

Para ganar el derecho a deducir en 2013 y siguientes: si adquiere la vivienda ya construida, la entrega de la misma se debe producir en 2012, sin

que sirva, a estos efectos, haber dado solo una señal; si se satisfacen cantidades para la construcción, basta con la entrega de una cantidad al promotor para adquirir el inmueble que se termine y entregue en el futuro, con un máximo de plazo para ello de 4 años.

R39

Situación de los contribuyentes con cuenta-vivienda

Las personas que hayan efectuado depósitos en cuentas-vivienda en años anteriores y se hayan deducido por los mismos, para consolidar dichas deducciones deben adquirir la vivienda en el plazo de los 4 años siguientes al primer depósito. Si no la adquieren en dicho plazo, deberán devolver las cuotas deducidas con intereses de demora. Excepcionalmente en 2012, dado que si la inversión la realizan después de este año únicamente conseguirán consolidar las deducciones anteriores, pero no ganar el derecho a deducir en el futuro, pueden decidir renunciar a la inversión devolviendo con el IRPF 2012 las cuotas deducidas, pero en este caso excepcionalmente sin pagar intereses de demora.

R40

Apurar el límite anual de deducción

Los contribuyentes que hayan adquirido la vivienda con un préstamo que aún estén pagando, el final del año es el momento en el que tienen que hacer cuentas y decidir si agotan el límite de 9.040 euros de amortización más intereses sobre el que se pueden deducir el 15%.

R41

Deducción por obras de mejora en viviendas

Si su base imponible no llega a 71.007 euros, y más si no alcanza 53.007 euros, y piensa realizar obras de mejora (eficiencia energética, protección medio ambiente o sustitución de instalaciones) en su vivienda (habitual, alquilada, segunda residencia, o en el edificio en el que se ubique cualquiera de ellas) le conviene realizar y pagar antes de que termine 2012 y así podrá aprovechar (en 2013 ya no se aplica este beneficio fiscal) la deducción del 20% del importe satisfecho, con un límite anual de 6.750 euros de base. Además, en caso de que su base de deducción exceda de dicha cifra, tendrá los 4 años siguientes para deducirse sobre la misma base en cada uno, con un máximo global por vivienda de 20.000 euros.

R42

Deducciones empresariales

En caso de que sea empresario o profesional y determine su rendimiento neto en estimación directa le interesa analizar si le son aplicables las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades.

R43

Deducción por alquiler

Dependiendo de su base imponible, que en todo caso deberá ser inferior a 24.107 euros, si estuvo alquilado en 2012 podrá aplicarse una deducción del 10,05% sobre los importes satisfechos, con una base máxima de 9.040 euros.

R44

Deducciones autonómicas

Dependiendo de la Comunidad Autónoma donde resida tendrá derecho a unas deducciones autonómicas. Por ejemplo, en determinadas Comunidades se incentiva la entrada al “capital semilla”, la inversión en vivienda, el alquiler, etc.

R45

Advertencia a los que hayan utilizado la Declaración Tributaria especial

Si acaso afloró bienes o derechos a través de la Declaración Tributaria Especial, no debe olvidar que en el IRPF de 2012 tendrá que incluir los rendimientos que los mismos hayan producido en este año, independientemente de que, seguramente, haya de presentar también una declaración complementaria de 2011.

R46

Tarifas diferentes según la Comunidad Autónoma de residencia

Para realizar los cálculos previos de la Renta 2012 y tomar las decisiones de última hora, debemos conocer las tarifas aplicables en todo el territorio y en la Comunidad Autónoma donde residimos. Se reproducen en el ANEXO I, al final de este documento.

R47

Analizar si se ha de declarar el Impuesto sobre el Patrimonio

También en 2012 habrá que prestar atención a la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio siempre que los bienes y derechos superen el mínimo

exento de 700.000 euros, excepto en Madrid y Baleares, o en todo caso, cuando la suma de bienes y derechos supere los 2.000.000 de euros (en estas Comunidades también en ese caso habrá que declarar, aunque no se ingrese nada).

R48

Límite conjunto Renta-Patrimonio

En caso de que la cuota a pagar por el Impuesto sobre el Patrimonio sea importante, le interesará que la base imponible del IRPF sea pequeña, para que opere el límite conjunto de las cuotas de Renta y Patrimonio, cuya suma no puede superar el 60% de la base imponible del IRPF. De esta forma, se limita el importe a pagar en el impuesto patrimonial, con un mínimo del 20% de su cuota.

R49

Exención del valor de las empresas familiares en el Impuesto sobre el Patrimonio

Al planificar el Impuesto sobre el Patrimonio debe tener en cuenta que no se tributa por el valor de las empresas familiares o por el de las participaciones en sociedades familiares, para lo que se deben cumplir una serie de requisitos como un porcentaje mínimo de participación por sí mismo o con el resto de la familia y que alguien de ésta ejerza funciones de dirección y perciba por ello unas remuneraciones mínimas. La exención en este impuesto también dará derecho a reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si se produce la transmisión lucrativa del negocio o de las participaciones y se cumplen otros requisitos.

R50

Tarifas del Impuesto sobre el Patrimonio

Para hacer los precálculos en el Impuesto sobre el Patrimonio hay que considerar que la ley del impuesto regula una tarifa aplicable por defecto si la Comunidad Autónoma no ha ejercido su capacidad normativa en este aspecto. Las tarifas se reproducen en el ANEXO II, al final de este documento.

## ANEXO I

### Tarifas del Impuesto sobre la Renta

Tarifa Estatal y Complementaria (aplicable en 2012 y 2013) agregadas

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	6.592,80	21,50
60.000,00	9.458,31	60.000,00	23,50
120.000,00	23.558,31	en adelante	25,50

Tarifas autonómicas:

Andalucía

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	6.592,80	21,50
60.000,00	9.458,31	60.000,00	23,50
120.000,00	23.558,31	en adelante	25,50

**ANEXO II**

**Tarifas del Impuesto sobre el Patrimonio**



Andalucía

Base Liquidable Hasta Euros	Cuota Euros	Resto Base Liquidable Hasta Euros	Tipo Aplicable Porcentaje
0	0	167.129,45	0,24%
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36%
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61%
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09%
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57%
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06%
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54%
10.695.996,06	222.242,73	en adelante	3,03%

**B) Breves comentarios a 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**

**0. Introducción**

La Ley 7/2012 se ha publicado en el BOE de 30 de octubre de 2012 y contiene numerosas modificaciones que, en general, tienen gran calado y refuerzan la posición de la Administración tributaria.

Si quiere acceder al texto completo de esta norma se puede hacer desde la web, [www.reaf.es](http://www.reaf.es), en el apartado de Legislación y Doc. Técnica, Normativa Estatal.

Entre las novedades podemos destacar los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en IVA, la nueva declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, con el importante régimen sancionador asociado a los incumplimientos de la misma y a la tremenda repercusión en el IRPF e Impuesto sobre Sociedades de la falta de declaración, al considerarse como ganancias no justificadas el valor de los bienes o derechos descubiertos y no informados, sin que la liquidación se pueda impedir ni aún demostrando que han prescrito las rentas con las que se adquirieron.

Asimismo, hay que llamar la atención sobre las múltiples modificaciones técnicas en materia de responsabilidad tributaria, o en la toma de medidas cautelares.

También tiene gran importancia la modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, configurándolo como una norma antielusión, de tal manera que solo se excepciona la exención en la transmisión de participaciones en entidades, respecto al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones, cuando se presume, y no se prueba en contrario, que se trata de eludir uno de estos impuestos al enmascarar la transmisión de inmuebles con la transmisión de valores, tributando en este caso por el impuesto que hubiera correspondido si se transmitieran directamente los inmuebles y, lo que es más importante, ya no se aplicará la norma cuando los inmuebles estén afectos a actividades económicas.

Por último, quizás lo más sorprendente por innovador sea la limitación que se introduce para los pagos en efectivo, cuando en la operación interviene un empresario o profesional, si el pago es de 2.500 ó más euros.

En cuanto a la entrada en vigor, en general la norma comienza a aplicarse a partir del 31 de octubre pasado, con la excepción del límite para realizar pagos en efectivo, que será a partir del próximo 19 de noviembre, de la modificación en el régimen de módulos, que será a partir de 1 de enero de 2013, y de la consideración en Sociedades como adquisición con cargo a rentas no declaradas de los bienes o derechos no

declarados en la informativa de elementos en el extranjero, que se aplicará a los periodos impositivos que finalicen a partir del 31 de octubre pasado.

## 1. Ley General Tributaria.

- Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad:
  - Se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor a efectos del límite de su responsabilidad respecto a las deudas tributarias de la sociedad. El citado límite ya no solo se fija en el valor de la cuota de liquidación, sino que se extiende a las demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.
  - Se incluyen, como susceptibles de sucesión tributaria, toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tengan la condición de sucesoras y beneficiarias. Hasta ahora el legislador solo se refería a las entidades mercantiles, por lo que quedaban fuera las entidades jurídico-públicas en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional.
- ✓ Responsabilidad tributaria
  - En los supuestos en los que la responsabilidad alcance a la sanción, se ofrece a los responsables tributarios la posibilidad de prestar su conformidad con la misma beneficiándose de la reducción por conformidad o por pronto pago. De esta manera al responsable tributario se le identifica como un obligado tributario en sentido estricto. No obstante, se le exigirá al responsable el importe que se haya reducido en el caso de que presente recurso o reclamación frente al acuerdo de responsabilidad.
  - Se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas. Serán responsables de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin realizar el ingreso 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.
- No se computan aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión.
  - Se considera 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 durante el año natural no supere el 25% del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.
- ✓ Aplazamiento y fraccionamiento del pago: se elimina la posibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos de los créditos tributarios contra la masa en las situaciones de concurso.
- ✓ Prescripción:
- Plazo: cuando los hechos, que constituyan el presupuesto de la responsabilidad solidaria, se produzcan con posterioridad al día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario, el plazo de prescripción se inicia a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar y no como, en general, que es cuando termina el plazo voluntario de pago del deudor principal.
  - Interrupción de los plazos:
    - Se aclara que la prescripción se interrumpe cuando la acción de la Administración se dirija, originariamente, respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario. Por ejemplo, cuando una operación debe tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido en lugar de por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
    - Se determina que, cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo del plazo de la prescripción se reinicia de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.
    - Se clarifica que la suspensión del plazo de prescripción, del derecho que tiene la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, se extiende a todos los obligados tributarios, ya sean responsables o el deudor principal.

✓ Medidas cautelares:

- Se podrán adoptar en cualquier momento de la tramitación del procedimiento tributario, y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, desde que se pueda acreditar que el cobro, en otro caso, pueda verse dificultado. Hasta ahora solo se podían adoptar tras comunicar la propuesta de liquidación.
- Cuando con motivo de un procedimiento inspector 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 medidas cautelares.
- Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento inspector, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.
- Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

✓ Embargos de bienes y derechos:

- Cuando se embarguen a un obligado tributario acciones o participaciones de una sociedad en la que ejerza el control efectivo total o parcial, la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer de los bienes inmuebles de dicha sociedad.
  - El procedimiento recaudatorio no se dirige contra la entidad sino contra el obligado.
  - Para determinar el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles se ha de estar a lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio.
  - La medida se alzarán cuando, por cualquier causa, se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario, o cuando la Administración tributaria acuerde el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

- Se modifica el régimen jurídico del embargo de los bienes y derechos en entidades de crédito y depósito cuando la Administración conozca de la existencia de fondos, valores u otros bienes depositados en una oficina de una entidad. Podrá extender el embargo a bienes o derechos no identificados y existentes en esa persona o entidad, y no solo en la oficina o sucursal a la que se remitió el embargo, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.
- ✓ Nueva declaración informativa:
  - Se establece la obligación de presentar una declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero, como cuentas bancarias (ya se figure como titular o autorizado), títulos, activos, valores o derechos sobre fondos propios de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, como seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador o de las rentas vitalicias de las que se sea beneficiario y de los bienes inmuebles o derechos sobre este tipo de bienes.
  - Reglamentariamente se desarrolla esta obligación, que establece un umbral de 50.000 euros que, no superado por cada grupo de bienes y derechos (cuentas, valores, seguros y rentas e inmuebles), exonera de informar de cada tipo de bienes o derechos.
- ✓ Infracciones y sanciones tributarias:
  - Se tipifica un nuevo supuesto de infracción: no presentar autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. En el cuadro 1, final del documento, recogemos la conducta infractora y la sanción correspondiente.
  - Se endurecen la sanciones cuando por parte del deudor exista resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria: la cuantía de la sanción dependerá de si el infractor desarrolla o no una actividad económica. En los cuadros 2 y 3 recogemos las conductas tipificadas y las sanciones correspondientes a las mismas.
  - Se regula el régimen sancionador cuando se incumpla la nueva obligación, establecida en esta ley (y comentada anteriormente), de informar sobre cuentas, títulos, valores y bienes inmuebles situados en el extranjero. La infracción se califica de muy grave.

- Si no se presenta, o se presenta de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa: la sanción es de 5.000 € por dato, con un mínimo de 10.000 €.
  - Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración, o presentadas por medios distintos a los telemáticos cuando exista obligación de hacerlo así: la sanción es de 100 €/ dato, con un mínimo de 1.500 €.
  - Estas sanciones son incompatibles con las establecidas por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o las condiciones de determinadas autorizaciones y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.
  - Se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves, que será de tres meses desde que se hubiese notificado la sanción pecuniaria.
- ✓ Recursos y reclamaciones económico-administrativas:
- Recurso contra las sanciones:
    - Se aclara que los intereses de demora se empiezan a exigir a partir del día siguiente a la finalización del plazo en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
    - No se suspenderá la ejecución de la sanción y, además, se exigirán los intereses de demora en los siguientes supuestos de responsabilidad solidaria: cuando las personas sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria; para los que por culpa o negligencia incumplan órdenes de embargo; y para las personas que consientan o colaboren en el levantamiento de bienes embargados o las depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.
  - Suspensión de la ejecución del acto recurrido: la ejecución de actos impugnados, a través de recurso de reposición o por una reclamación económico-administrativa, 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 (hasta ahora solo se debían cubrir los recargos que pudieran exigirse hasta el momento de la suspensión).



✓ Delitos contra la Hacienda Pública:

- En los procesos por delito contra la Hacienda Pública los órganos de recaudación de la AEAT 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.
- 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.

## 2. Impuesto sobre la Renta.

✓ Aplicación del método de Estimación Objetiva (módulos), con efectos desde el 1 de enero de 2013:

- Se introduce otro límite inferior al existente, en el volumen de ingresos íntegros del conjunto de actividades, que no hay que traspasar para la aplicación del régimen de estimación objetiva para el conjunto de las actividades de transporte de mercancías por carretera y mudanzas, de 300.000 euros. Hasta ahora, el límite era, en general, de 450.000 euros/año, y de 300.000 euros en el caso de actividades agrícolas o ganaderas.
- Se expulsa (excepto a los de las actividades de transporte de mercancías por carretera y mudanzas) del régimen a los contribuyentes sometidos a retención del 1% cuando el volumen de rendimientos íntegros, en el año anterior, procedentes de personas o entidades obligadas a practicar retención supere cualquiera de los siguientes importes:
  - 50.000 euros/año, si además representa más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondientes a las citadas actividades.
  - 225.000 euros.

✓ Ganancias patrimoniales no justificadas:

- En relación con la nueva informativa establecida para bienes y derechos en el extranjero, se establece la presunción, que no admite prueba en contrario (salvo las previstas en la norma), de que se consideran ganancias patrimoniales no justificadas a la tenencia, declaración o adquisición de bienes que no se hubieran declarado en plazo en dicha informativa, imputándose en la base imponible del periodo más antiguo entre los no prescritos (siempre que hubiera estado en él en vigor esta norma). Se exceptiona dicha consideración cuando el contribuyente acredite que:



- La titularidad de los bienes se corresponde con rentas declaradas.
- Se corresponde con periodos en los que no era contribuyente por este impuesto.
- Se establece una infracción especial (muy grave) por la aplicación de esta norma con la consiguiente sanción que será de un 150% de la cuota diferencial que origine.
- ✓ Borrador de declaración: se flexibiliza el borrador dejando abierta la posibilidad de suministrarlo al contribuyente no solo cuando obtenga rentas del trabajo, del capital mobiliario sujetas a retención, de Letras del Tesoro, de ganancias patrimoniales sometidas a retención, subvenciones por adquisición de vivienda o imputación de rentas inmobiliarias, sino también de las fuentes de renta que establezca el Ministerio, dejándose sin límite el número de viviendas por el que se imputan rentas.

### **3. Impuesto sobre Sociedades.**

- ✓ Presunción de obtención de rentas por bienes no contabilizados o no declarados, aplicable para ejercicios finalizados a partir de la entrada en vigor de esta ley:
  - En relación con la nueva informativa establecida para bienes y derechos en el extranjero, se establece la presunción, que no admite prueba en contrario (salvo las previstas en la norma), de que se consideran adquiridos con cargo a rentas no declaradas los bienes o derechos que no se hubieran declarado en plazo en dicha informativa, imputándose al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos (siempre que hubiera estado en él en vigor esta norma). Se excepciona dicha consideración cuando el contribuyente acredite que:
    - La titularidad de los bienes se corresponde con rentas declaradas.
    - Se corresponde con periodos en los que no era contribuyente por este impuesto.
  - Se establece una infracción especial (muy grave) por la aplicación de esta norma, con la consiguiente sanción que será de un 150% de la cuota diferencial que origine.

### **4. Impuesto sobre el Valor Añadido.**

- ✓ Se suprime la excepción, regulada hasta ahora, a la no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de las transmisiones de participaciones contempladas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV), en consonancia con la reforma de esta norma.

- ✓ No quedarán amparadas en la exención de operaciones financieras los servicios relacionados con valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, que se realicen en el mercado secundario, cuando con dicha transmisión se quiera eludir el pago correspondiente a la transmisión de inmuebles de las entidades a las que representan dichos valores, en los términos del artículo 108 de la LMV.
- ✓ En los casos en los que se modificó la base imponible al entrar el deudor en concurso, se prevé que solo se modifique dicha base al alza en tres casos (hasta ahora solo cuando por cualquier causa se sobreseía el expediente de concurso):
  - Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
  - En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
  - Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.
- ✓ Se añaden nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo:
  - Las entregas inmobiliarias exentas, de terrenos (rústicos y demás que no tengan la condición de edificables) y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
  - Las entregas de bienes inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
  - En ejecuciones de obra y en las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción y rehabilitación de edificaciones, extendiéndose la inversión a toda la cadena de contratistas y subcontratistas.
- ✓ Minoración de cuotas repercutidas cuando una operación quede sin efecto por el ejercicio, en un concurso, de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación: en este caso solo se podrán rectificar las cuotas inicialmente repercutidas en la liquidación en el que fueron declaradas y no, como en general, en el periodo en el que deba realizarse la rectificación o en los posteriores.
- ✓ Derecho a la deducción de las cuotas soportadas en concursadas: aunque, con carácter general, las cuotas soportadas deducibles pueden deducirse en el

periodo en el que se hayan soportado o en los sucesivos, dentro del plazo de cuatro años, sin embargo las concursadas, respecto de las cuotas soportadas antes de la declaración del concurso pendientes de deducir, habrán de ejercitar ese derecho en la liquidación del periodo en el que las ha soportado. Cuando esto no se hubiera hecho, para deducir las cuotas, la concursada habrá de solicitar la rectificación de la autoliquidación del periodo en el que las soportó.

- ✓ Compensación-devolución de las cuotas soportadas que superan a las repercutidas: en general, el exceso en un periodo se puede compensar o solicitar su devolución en los periodos de los cuatro años posteriores pero, ahora se limita esta posibilidad a sujetos pasivos en concurso, de tal forma que todos los saldos pendientes, anteriores a la declaración de concurso, los deben aplicar en la autoliquidación anterior a la declaración del concurso.
- ✓ Minoración de deducciones en concursos: cuando la minoración de las cuotas soportadas deducibles tenga su origen en la declaración de concurso, la rectificación se debe realizar en la autoliquidación del periodo en el que se ejerció el derecho a deducir las cuotas y no se aplican recargos ni intereses. Cuando estemos ante una acción de reintegración, que deje sin efecto una operación, y el adquirente esté también en concurso, debe rectificar en la autoliquidación del periodo en el que se ejerció el derecho a la deducción (sin recargo e intereses).
- ✓ Se regula un nuevo supuesto de infracción en este impuesto para la falta de presentación o presentación incorrecta de declaraciones relacionadas con las salidas o abandono de los regímenes de zonas francas, depósitos francos u otros depósitos. Aparejada a dicha infracción se regula la correspondiente sanción consistente en una multa del 10% de las cuotas de las operaciones no consignadas.

## 5. IGIC.

Se modifica de manera similar a lo previsto para el IVA.

## 6. Otras modificaciones.

- ✓ Limitación de pagos en efectivo:
  - Se prohíbe el pago en efectivo, con importe de 2.500 euros o más, de las operaciones en las que intervenga al menos un empresario o profesional. En el caso de pagadores no residentes el importe será de 15.000 euros.
  - Para el cálculo de las anteriores cuantías, 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.

- En las operaciones que no pueden pagarse en efectivo, los intervinientes habrán de conservar los justificantes del pago durante 5 años, excepto de los realizados en entidades de crédito.
- **Infracciones y sanciones:**
  - Constituye infracción administrativa grave, que prescribe a los 5 años de haberla cometido, el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.
  - Infractores: tanto la persona que pague como la que reciba las cantidades en efectivo, y ambos responderán de manera solidaria.
  - La sanción será de un 25% del importe pagado en efectivo si se superan los límites establecidos.
  - Se exime de responsabilidad a la persona que haya intervenido en la operación cuando, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de pago, denuncie ante la AEAT el incumplimiento de la limitación. Si la denuncia es simultánea por ambos intervinientes, ninguno queda exonerado.
  - El procedimiento sancionador se rige por la Ley 30/1992, siendo competente en todo el territorio nacional la AEAT para tramitarlo y resolverlo, pudiendo requerir datos a los contribuyentes para la dicha tramitación.
- ✓ **Modificación del artículo 108 LMV:** se modifica este polémico artículo configurándolo como una norma antielusión que, cuando entra en liza, hace que la transmisión de participaciones tribute por el impuesto que correspondería en el caso de que se transmitiesen los inmuebles, por IVA o por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por otra parte, desaparece la excepción a la exención para las transmisiones en mercados primarios.
- La transmisión de valores, como antes, en un mercado secundario se declara exenta en IVA y en Transmisiones Patrimoniales, pero se exceptiona de esta exención a las transmisiones de valores no admitidos a cotización en un mercado secundario, si se realizan en el mercado secundario, cuando con las transmisiones se pretenda eludir el tributo que hubiera correspondido a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representan los valores.
- Se presume, admitiendo prueba en contrario, que se pretenden eludir estos impuestos en tres supuestos:
  - Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté compuesto en, al menos, un 50%, por inmuebles radicados en España

- o que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales o cuando, obtenido el control, aumente la participación.
  - o Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que permitan obtener el control de otra con activo mayoritariamente inmobiliario no afecto o se aumente la cuota de participación en aquélla.
  - o Cuando se transmitan valores recibidos por una aportación de inmuebles en la constitución de una sociedad o en la ampliación de capital, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales y que, entre la fecha de la aportación y la de transmisión, no hubiera transcurrido un plazo de tres años.
- Si la transmisión de valores queda sujeta al IVA o a TPO se aplican las reglas siguientes:
    - o Para computar el activo, se sustituyen los valores contables de todos los bienes por sus valores reales, obligándose al sujeto pasivo a formar un inventario.
    - o Se entiende por control en una sociedad mercantil una participación superior al 50%.
    - o Si se transmiten valores a la sociedad tenedora de los inmuebles, para que esta amortice los títulos, también se activa la norma antielusión.
    - o Cuando no opere la exención en el IVA, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los inmuebles.
    - o Cuando no opere la exención en TPO, se aplicarán los elementos de dicho Impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles según las reglas de su normativa, tomando como base imponible: cuando se obtenga el control de una entidad, la parte proporcional del valor real de los inmuebles del activo que corresponda a la participación transmitida o al porcentaje en el que se aumente la cuota de participación; en casos de obtención del control de una entidad que, a su vez, tiene valores de una con activo inmobiliario, para determinar la base solo se tienen en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por activos no afectos; y cuando los valores transmitidos fueran los recibidos en una aportación no dineraria de inmuebles, la base imponible será la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día.
- ✓ **Modificación del régimen fiscal de las cooperativas:** para atribuir la función de comprobación de los requisitos de este régimen, en lugar de que dicha facultad, como hasta ahora, la tenga la inspección de los tributos, la tendrá la Administración tributaria en general.

Cuadro nº 1	Infracción	Sanción
	Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras	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 €
	Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Ley, <u>que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias</u> y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos	La sanción será de 100 € 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 electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 €
	Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Ley, <u>que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias</u> y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos	La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €
	Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representan un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse	La sanción será del 1% 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 €

**Cuadro nº2 Personas o entidades que no desarrollan actividades económicas.**

Infracción		Sanción
No comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el <b>1º</b> requerimiento notificado al efecto		1.000,00 €
No comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el <b>2º</b> requerimiento notificado al efecto		5.000,00 €
No comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el <b>3º</b> requerimiento notificado al efecto	Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas	Multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 100.000 €
	Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas	0,5% 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 € y un máximo de 100.000 €



**Cuadro nº3 Personas o entidades que desarrollan actividades económicas.**  
**Infracción Sanción**

<p>Falta de 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</p>			<p>2% 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 € y un máximo de 600.000 €</p>
<p>Falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos</p>	<p>Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 1º requerimiento notificado al efecto</p>		<p>3.000,00 €</p>
	<p>Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 2º requerimiento notificado al efecto</p>		<p>15.000,00 €</p>
	<p>Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 3º requerimiento notificado al efecto</p>	<p>Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas</p>	<p>Multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas. Mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €</p>
		<p>Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las</p>	<p>1% de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de</p>



		operaciones requeridas	comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €
--	--	---------------------------	---

## **II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES.**

### **Posibilidad de recalificar un recurso cuando el interpuesto por el recurrente no es el correcto.**

En esta ocasión un contribuyente interpone un recurso extraordinario de revisión contra un acto no firme en la vía administrativa. El Tribunal no lo admite porque unos de los requisitos para interponerlo es que el acto sea firme.

En esta Resolución se establece que la incorrecta calificación de un recurso, por parte del interesado, no es obstáculo para que pueda tramitarse por la vía de los medios de revisión ordinarios. En un primer momento la recalificación correcta la realizará el Tribunal, siempre que del recurso interpuesto pueda desprenderse la intención del recurrente. De no ser esto posible deberá notificarse al interesado la posibilidad de mejorar su solicitud, en orden a que opte por la recalificación del recurso interpuesto, bien como reclamación económico-administrativa, o bien como recurso de reposición.

**T.E.A.C., Resolución Nº 00/1994/2010, de 20 de septiembre de 2012**

### **Compatibilidad entre el artículo 80.Tres y el 80.Cuatro de la ley del IVA.**

Como sabemos la Ley del Impuesto arbitra dos procedimientos para que un sujeto pasivo pueda modificar la base imponible y, consecuentemente, las cuotas devengadas que declaró inicialmente por los créditos impagados.

Por un lado, el regulado en el artículo 80.Tres: la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. Por otro lado, el regulado en el artículo 80.Cuatro: la base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

Recordamos que la doctrina de la Dirección General de Tributos siempre ha interpretado la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado Cuatro cuando existe un Auto de declaración de concurso. Para este Tribunal ambas alternativas son compatibles. Distingue varios supuestos diferentes partiendo de la base de que la entidad deudora es declarada en concurso de acreedores en algún momento:

**Supuesto 1:** cuando existe reclamación judicial previa a la declaración de concurso de la entidad deudora, una vez que haya transcurrido un año, o seis meses, desde el devengo del IVA sin haberse obtenido el cobro, será posible modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Cuatro, aún cuando se haya dictado un Auto de declaración de concurso del deudor y no se haya modificado la base imponible en los plazos del artículo 80.Tres (en este caso el plazo es de solo un mes, o de 15 días si el concurso es por el procedimiento abreviado).

**Supuesto 2:** cuando no existe reclamación judicial previa a la declaración de concurso de la entidad deudora se produce el incumplimiento de uno de los requisitos previstos en el artículo 80.Cuatro LIVA y no se podrá modificar la base imponible por esta vía, sino por la del artículo 80.Tres y en sus plazos. No obstante, como desde el 14 de abril de 2010 cabe la posibilidad de requerir notarialmente las cantidades debidas, ya no será imposible cumplir las formalidades del artículo 80.Cuatro, y cabrá instar la

rectificación de la base imponible por esta vía cuando se cumplan los requisitos correspondientes, sin la obligación de acudir necesariamente al artículo 80.Tres, aun cuando exista un Auto de declaración de concurso del deudor.

**Supuesto 3:** se aclara que en las operaciones generadas con posterioridad al concurso, si el acreedor quiere modificar la base imponible deberá hacerlo únicamente por el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro, puesto que el artículo 80.Tres está previsto para operaciones en las que el devengo se haya producido con anterioridad al Auto de declaración de concurso.

#### **T.E.A.C, Resolución Nº 00/2471/2010, de 20 de septiembre de 2012.**

##### **Tipo aplicable a las entregas de apartamentos turísticos o apartahoteles.**

Se plantea cual es el tipo impositivo que hay que aplicar a las transmisiones de apartamentos turísticos o apartahoteles.

El Tribunal comparte la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos que establece que el tipo reducido es de aplicación para aquellos edificios que, en su totalidad, cumplan el requisito de ostentar la aptitud de uso como vivienda. Ante el vacío legal, en la norma del Impuesto, de lo que debe entenderse por vivienda, el Centro Directivo sostiene que la vivienda es el edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica, que dispone de la correspondiente cédula de habitabilidad, y objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como vivienda.

En el presente caso los apartamentos turísticos se construyen para ser destinados por sus propietarios al alojamiento turístico ocasional, sin carácter de residencia permanente, razón por la que, en lugar de la cédula de habitabilidad, se les exige una licencia de apertura y funcionamiento como apartamentos turísticos.

En definitiva, como la cédula de habitabilidad no está prevista para la ocupación de los apartamentos turísticos, no cabe calificar los mismos como aptos para su utilización como vivienda, ya que su destino no es el de residencia habitual.

#### **T.E.A.C. Nº 00/1355/2011, Resolución de 20 de septiembre de 2012.**

##### **Inconstitucionalidad de las deducciones autonómicas cuando se exige el requisito de alta en el Censo de empresarios o profesionales.**

Recordamos que las Comunidades Autónomas pueden regular deducciones sobre los tributos cedidos, si bien deberán hacerlo dentro del marco fijado por la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y por la correspondiente ley de cesión de tributos. En cuanto a la capacidad normativa sobre las deducciones propias, pueden regularlas por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta. En este caso se interpone un recurso de inconstitucionalidad porque se considera que ciertas deducciones, reguladas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, invaden la competencia estatal.

Las deducciones controvertidas tienen como finalidad el fomento del autoempleo de jóvenes, tanto para hombres como para mujeres. Para su aplicación se exige el requisito de que los contribuyentes causen alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previstos en la normativa estatal.

El Tribunal determina que dichas deducciones son inconstitucionales porque suponen una extralimitación al encontrarse ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento dentro de las deducciones por inversiones no empresariales. Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales, únicas para las que dicha alta constituye un requisito. A ello no obsta el hecho de que en su aplicación o cuantía se hayan tenido en cuenta elementos personales, como la circunstancia de ser mujer y/o menor de 35 años, pues no son dichos elementos los determinantes de la misma, de forma que la sola condición personal indicada no otorga derecho a la deducción.

También se declara inconstitucional el inciso final del artículo que se refiere a la comprobación de valores: (...) asimismo, el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente. Entiende que lo que hace la norma autonómica no es estrictamente establecer un medio nuevo de comprobación, sino alterar el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos. Esta regulación autonómica desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley General Tributaria como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración. En consecuencia, la norma autonómica impugnada introduce de facto un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente.

### **Tribunal Constitucional, Sentencia Nº 161/2012, de 17 de octubre de 2012**

#### **Imposibilidad de aplicar la regla especial de operaciones a plazos cuando no se ha pactado la exigibilidad.**

En una operación de venta de acciones, instrumentada a través de escritura pública, se pacta que el pago de la contraprestación se podrá realizar en cualquier momento, antes de transcurridos doce años desde la fecha de la escritura, quedando expresamente autorizada la parte compradora para realizar, durante dicho plazo, la entrega de cantidades parciales que estime oportuna hasta llegar al final del precio convenido. El contribuyente se acoge a la regla especial de las operaciones a plazo para imputar las ganancias patrimoniales. Recordamos que la norma del Impuesto establece que, en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

El Tribunal, que comparte el criterio de la Administración, rechaza la regla especial de imputación temporal que aplica el contribuyente. El interesado confunde los pagos que puedan hacerse de aquel aplazamiento con la exigibilidad de los cobros a los que se refiere la norma, que no concurren en el presente caso. El Diccionario de la Real Academia define el concepto de exigible como aquello que puede o debe exigirse, definiéndose el vocablo exigir como pedir imperiosamente algo a lo que se tiene derecho.

En esta ocasión, el comprador no se enfrenta a un calendario de pagos cuyos vencimientos determinan aquella exigibilidad y, por lo tanto, la imputación a aquel periodo impositivo en concreto de la parte proporcional de la ganancia diferida.

### **Audiencia Nacional, Sentencia Nº 324/2010, de 23 de mayo de 2012**

#### **Condición de sucesor cuando se acepta la herencia a beneficio de inventario.**

La cuestión a resolver por el Tribunal es si la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, sin la existencia de este último, produce sus efectos, constituyendo a los aceptantes como herederos y, en consecuencia, sucesores en las obligaciones tributarias del causante.

El Tribunal determina que mientras no exista inventario, quienes hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario no adquieren la condición de herederos, ni, por ende, la de sucesores del causante. De este modo, y hasta que ello ocurra, la Administración tributaria deberá dirigirse a la herencia yacente a través de sus correspondientes representantes.

### **Tribunal Supremo, Sentencia Nº 1134/2010, de 21 de junio de 2012**