

SUMARIO

fiscal

- I. 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.
- II. Segundo informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización de la presentación de la declaración tributaria especial
- III. Comentarios al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013
- IV. Comentarios al 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 (PLA)

miscelánea

- V. Calendario fiscal

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

EDITORIAL

La Circular informativa del mes de noviembre se presenta con un denso sumario. Incluye 4 artículos, dos de los cuales se refieren a normativa ya publicada y los otros dos a Proyectos de Ley en trámite parlamentario.

En primer lugar, presentamos los comentarios a la Ley 7/2012, antifraude, que entre otras disposiciones incluye la regulación de la obligación de presentar una nueva declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero y las implicaciones que se derivarán de su incumplimiento; las limitaciones de los pagos en efectivo de importes superiores a 2.500 euros y la modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Nuestro segundo artículo se dedica al seguimiento de la declaración tributaria especial (amnistía fiscal), cuyo plazo de presentación finaliza el próximo día 30 de noviembre. Siguiendo la sistemática aclaratoria seguida por la Dirección General de Tributos, el pasado mes de octubre se dio a conocer el denominado Segundo Informe Aclaratorio. Organizado a modo de pregunta-respuesta, hemos decidido reproducir su redacción original.

En cuanto a los Proyectos de Ley, han tenido entrada en el Parlamento la Ley de Presupuesto 2012 y la Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Ley de Acompañamiento).

La Ley de Presupuestos incluye las disposiciones habituales. En cuanto a la Ley de Acompañamiento puede destacarse la regulación de una Actualización de balances; la introducción, para los ejercicios 2013 y 2014, de la limitación a la deducibilidad de las amortizaciones para las empresas que no tengan la consideración fiscal de reducida dimensión y la prórroga del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2013.

I. 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

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.

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 exceptiona 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 jurídicopúblicas 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 desarrollará esta obligación, aunque ya se conoce el proyecto de Real Decreto que lo hará en el que, si no cambia, se establece un umbral de 20.000 euros que, no superado, 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.
 - o 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 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.
- ✓ 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.

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 que luego veremos.
- ✓ 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 sobreesía 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, cuanto 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 que no estén afectos a

actividades empresariales o profesionales o cuando, obtenido el control, aumente la participación.

- 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.
 - 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:
- 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.
 - Se entiende por control en una sociedad mercantil una participación superior al 50%.
 - Si se transmiten valores a la sociedad tenedora de los inmuebles, para que esta amortice los títulos, también se activa la norma antielusión.
 - Cuando no opere la exención en el IVA, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los inmuebles.
 - 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 dicho 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 nº 2 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 1º 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 2º 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 3º 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 nº 3 Personas o entidades que desarrollan actividades económicas

Infracción			Sanción
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.			2% de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 €.
Falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos.	Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 1º requerimiento notificado al efecto.		3.000,00 €
	Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 2º requerimiento notificado al efecto.		15.000,00 €
	Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el 3º requerimiento notificado al efecto.	Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocias.	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 €.
		Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas.	1% 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 €.

II. SEGUNDO INFORME SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Al haberse planteado a este Centro Directivo diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial regulada en 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 (BOE de 31 de marzo), adicionales a las que se incluyeron en el informe de 27 de junio, a continuación se pone de manifiesto el criterio de esta Dirección General sobre éstas:

1. Contribuyente que debe presentar la declaración tributaria especial en lo supuestos de cotitularidad de los bienes o derechos. Especial referencia al régimen de gananciales.

Según dispone el apartado 1 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, *“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria ...”*.

En este sentido se manifiesta la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla 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, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE de 4 de junio), cuyo artículo 2.1 establece:

1. *“Podrán presentar la declaración tributaria especial los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 3 de esta Orden”*.

Por su parte, el artículo 3.1 de la citada Orden HAP/1182/2012 señala lo siguiente:

“1. Podrá ser objeto declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes”.

De los preceptos transcritos se desprende que la declaración tributaria especial, en los casos de cotitularidad de bienes o derechos objeto de la misma, se presentará por cada uno de los cotitulares en la parte correspondiente a su cuota de participación, siempre que el valor de la respectiva cuota de titularidad corresponda con rentas no declaradas en los citados Impuestos por el cotitular del bien o derecho.

No obstante, en el caso de cónyuges cuyo régimen económico matrimonial sea el de sociedad de gananciales, puede darse la circunstancia de que las rentas no declaradas deban atribuirse a uno de los cónyuges y que los bienes o derechos en que tales rentas se hayan materializado tengan carácter ganancial.

Tal sería el caso, por ejemplo de las rentas procedentes de una actividad económica, que conforme al artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en lo sucesivo LIRPF.-, se consideran obtenidas por el cónyuge que realiza la actividad.

En estos supuestos podrá presentar la declaración tributaria especial, como único titular de los bienes o derechos, el cónyuge que hubiera obtenido las rentas no declaradas materializadas en tales bienes o derechos, de forma que resulten aplicables los efectos previstos en el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012.

2. Posibilidad de presentar la declaración tributaria especial en caso de fallecimiento del titular de los bienes o derechos que corresponden con renta no declaradas.

Cuando con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria especial hubiera fallecido el titular de los bienes o derechos que correspondan con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas, y se cumplan los restantes requisitos previstos en su normativa reguladora, en particular que la titularidad de los bienes o derechos objeto declaración se hubiera adquirido por el fallecido en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, podrán presentar la declaración tributaria especial los herederos en nombre del fallecido.

En este supuesto, los efectos a que se refiere el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012 serán de aplicación únicamente al fallecido, sin que en ningún caso se produzcan efectos respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, las rentas no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes o derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010, deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de los mismos.

3. Presentación de la declaración tributaria especial por el titular real.

3.1. Bienes o derechos que puede declarar el titular en caso de sucesivas entidades interpuestas

El apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece :

"6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013".

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 2.2 de la Orden HAP/1182/2012 dispone que *"Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos".*

Estos preceptos resultan de aplicación tanto en los casos en los que únicamente existe una entidad interpuesta, como en los supuestos de estructuras más complejas en las que existen diversas entidades a través de las que se controlan los bienes o derechos objeto de declaración.

Así, por ejemplo, cuando una persona física residente en España tenga el control de un bien o derecho a través de una cadena de entidades no residentes (por ejemplo, entidades A y B), siendo esta última la titular jurídica o formal del citado bien o derecho, la persona física podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, a condición de que adquiere la titularidad jurídica del citado bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013.

Si en el ejemplo anterior la entidad B fuera residente en territorio español, pero la entidad A no fuera residente, la persona física no podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, dado que la titularidad jurídica o formal corresponde a una entidad residente, pero se podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real de las acciones de la entidad B, a condición de que adquiriera la titularidad jurídica de estas acciones antes de 31 de diciembre de 2013.

Por su parte, la entidad B será quien pueda presentar la declaración tributaria especial declarando el citado bien o derecho.

Por otra parte, debe indicarse que cuando la entidad no residente titular jurídica del bien o derecho no tenga un mero carácter instrumental, esto es, para permitir el control de los mismos (como ocurre, por ejemplo, cuando la entidad no residente ejerza una actividad económica), no procederá que el contribuyente, titular jurídico de las acciones de la señalada entidad, declare tal bien o derecho. En su caso, podrán ser objeto de la declaración tributaria especial las acciones de la sociedad en cuestión titularidad del contribuyente.

3.2. Contribuyente que debe declarar las rentas derivadas de los bienes o derechos declarados mediante la declaración tributaria especial por el titular real mientras este no haya adquirido la titularidad jurídica.

La presentación por un contribuyente de la declaración tributaria especial como titular real de determinados bienes o derechos origina una situación transitoria cuyo inicio se producirá, con carácter general, el 1 de enero de 2011¹ y que finalizará en el momento en que el contribuyente adquiera la titularidad jurídica de los mismos.

La cuestión estriba en determinar si durante este período las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración deben considerarse obtenidas por el titular jurídico o formal –una entidad, instrumento jurídico o persona jurídica no residente- o si, por el contrario, deben atribuirse al titular real, todo ello a efectos de la declaración de tales rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Una interpretación finalista de la norma conduce a la segunda alternativa. En efecto, una vez presentada la declaración tributaria especial, la separación entre titularidad jurídica o formal y titularidad real tiene carácter provisional, por cuanto el titular real está llamado a convertirse en titular jurídico antes del 31 de diciembre de 2013. Asimismo, debe tenerse en cuenta que las

¹ En el supuesto de que el periodo impositivo del declarante no coincida con el año natural, las referencias realizadas en el presente informe a 1 de enero de 2011 se entenderán efectuadas al primer día del primer periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado a partir de 31 de marzo de 2012.

rentas procedentes de los bienes o derechos declarados generadas hasta el 31 de diciembre de 2010² son atribuibles mediante la declaración tributaria especial al titular real (siempre que se hayan materializado en determinados bienes o derechos), y que las rentas generadas por esos mismos bienes a partir de su adquisición jurídica por el titular real serán igualmente atribuibles a este último, ya en su condición de titular jurídico.

De lo expuesto hasta ahora se deduce que la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, al permitir la declaración de bienes y derechos por el titular real, persigue conciliar la realidad formal con la económica, eliminando "ex ante" y "ex post" la ficción generada por la utilización de entidades interpuestas.

De acuerdo con esta finalidad, debe entenderse que las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración tributaria especial por el titular real, a partir del 1 de enero de 2011 deben ser declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda, por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes.

Estas consideraciones cabe realizarlas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio. Los titulares reales deberán, en su caso, presentar la declaración del Impuesto por los bienes o derechos que hayan sido objeto de la declaración tributaria especial. Lógicamente, la declaración de tales bienes o derechos excluirá la obligación de declarar las acciones o participaciones en las entidades interpuestas que ostenten la titularidad jurídica o formal de los bienes o derechos.

4. Posibilidad de presentar la declaración tributaria especial en relación con rentas imputadas.

4.1. Rentas inmobiliarias

Según establece el artículo 3.1. de la Orden HAP/1182/2012, "podrá ser objeto de declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas". Asimismo, conforme al artículo 4.1 de la citada Orden, los "bienes o derechos objeto de declaración se declararán por su valor de adquisición".

Cuando el contribuyente no hubiera declarado las rentas inmobiliarias imputadas por aplicación de lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda con tales rentas no resulta procedente la presentación de la declaración tributaria especial en relación con las mismas. Por tanto, para regularizar estas rentas el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

4.2. Transparencia fiscal internacional

Cuando el contribuyente fuera titular a 31 de diciembre de 2010 de una participación en una entidad no residente por la que debiera haberse imputado rentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91 de la LIRPF o en el artículo 107 del texto refundido de la Ley de Impuesto sobre

² En el supuesto de que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, las referencias realizadas en el presente informe a 31 de diciembre de 2010 se entenderán efectuadas al último día del período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2001, de 5 marzo (BOE de 11 de marzo) –en lo sucesivo TRLIS–, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial como titular jurídico de las acciones de la entidad no residente, por su valor de adquisición.

Sin embargo, respecto de las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y que no fueron declaradas, al no existir bienes o derechos cuyo valor de adquisición corresponda con tales rentas no resultará procedente la presentación de la declaración tributaria especial, debiendo regularizarse tal situación mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias.

Ahora bien, si se cumpliera lo previsto en el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, el contribuyente podría presentar la declaración tributaria especial como titular real de los bienes o derechos de la entidad no residente, en cuyo caso se entenderá que los bienes o derechos han pertenecido al titular real desde la fecha de adquisición por la entidad no residente, y, en consecuencia, no procederá la imputación de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional. A partir del 1 de enero de 2011, el contribuyente vendrá obligado a declarar directamente la rentas procedentes de los bienes o derechos objeto de declaración en el Impuesto que corresponda, todo ello sometido a la condición de que se adquiriera la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

4.3. Instituciones de inversión colectiva constituida en paraísos fiscales

La participación por el contribuyente en instituciones de inversión colectiva (IIC) constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales está sometida tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades a un régimen de imputación de rentas consistente en la inclusión en la base imponible de cada ejercicio de la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición en los ejercicios siguientes.

Si el contribuyente fuera titular de participaciones a 31 de diciembre de 2010, la cuestión que se plantea es si la declaración tributaria especial resulta admisible, además de para declarar el coste original de adquisición de las acciones o participaciones que corresponda con rentas no declaradas, para declarar la parte del valor liquidativo que corresponda con las rentas que debieron imputarse por aplicación del citado régimen.

La pregunta anterior debe responderse negativamente, por iguales consideraciones que las señaladas en los apartados 4.1 y 4.2 anteriores, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda a las rentas que debieron imputarse. En consecuencia, estas rentas sólo podrán regularizarse a través de la presentación de las oportunas autoliquidaciones complementarias.

4.4. Acciones en entidades a las que resultó de aplicación el régimen de transparencia internacional o el de IIC constituidas en paraísos fiscales, cuando el contribuyente hubiera transmitido la acción o participación.

En caso de que el contribuyente hubiera transmitido sus acciones o participaciones con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y el importe de la transmisión se hubiera destinado a la

adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, se aplicarán las reglas relativas a las transformaciones de cualquier otro bien o derecho contenidas en el apartado 7.1 del informe de 27 de junio de 2012, entendiéndose por tanto que la declaración del último bien, es decir, el que permanezca en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre 2010, comporta la regularización de las rentas no declaradas que correspondan con la adquisición de las acciones o participaciones en la entidad no residente o institución de inversión colectiva no residente y la regularización de las rentas no declaradas, positivas o negativas, generadas por la transmisión de dichas acciones o participaciones, sin que, en consecuencia, se deba practicar regularización adicional por las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional o participaciones en IIC constituidas en paraísos fiscales.

5. Incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados. Aclaración del informe de 27 de junio de 2012.

En el apartado 7.3 del informe de este Centro Directivo de 27 de junio de 2012, en relación con la incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados, se señalaba lo siguiente:

“En cuanto a la incidencia de la prescripción en el caso de transformación de bienes, debe advertirse que aun cuando el contribuyente pueda acreditar que era titular del bien inicial (bien A) en un ejercicio prescrito, dado que el valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C) deriva de la materialización de diversas rentas no declaradas obtenidas en distintos momentos temporales, a efectos de invocar la prescripción analizada en el número 4 de este informe, no cabe considerar, en todo caso, que la totalidad de las rentas no declaradas que se materializaron en el bien originario (bien A) se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración (bien C):

Por tanto, para determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C).

(...)”

Ante las dudas suscitadas sobre la forma de determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (el existente a 31 de diciembre de 2010) que procede de un bien originario adquirido en un ejercicio prescrito, debe señalarse que, tal y como se indica en el aludido informe, no puede considerarse en todo caso que la totalidad de las renta no declaradas que se materializaron en el bien originario se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración, dado que se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración, rentas que deben tomarse en consideración.

En estos casos, en consonancia con el criterio señalado en relación con la prescripción en el caso de cantidades depositadas en entidades de crédito (apartado 4 del informe 27 de junio de 2012), debe entenderse que las pérdidas generadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar

el valor de adquisición del bien originario hasta su anulación; el exceso minorará las ganancias de ejercicios no prescritos.

Por tanto, se podrá no declarar, por entenderse que procede de ejercicios prescritos, la parte del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010 que exceda el sumatorio de rentas positivas generadas en los ejercicios no prescritos como consecuencia de las sucesivas transformaciones. De esta forma, el importe a declarar coincidirá con el sumatorio de las citadas rentas positivas, con el límite del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010.

Ejemplo :

- ✓ Bien adquirido el 1/1/2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas.
- ✓ El bien A se vende el 1/1/2009 por 20.000 euros (con una pérdida de 80.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B.
- ✓ El bien B se vende el 1/1/2010 por 110.000 euros (con una ganancia de 90.000 euros), que se destinan a adquirir el bien C, que se mantiene a 31/12/2012
- ✓ Declaración tributaria especial bien C. Importe a declarar: 90.000 euros
 - El importe a declarar es el resultado de minorar el valor de adquisición del bien C (110.000 euros), en la parte que se entendería prescrita (20.000 euros)
 - La parte que se entendería prescrita es el valor de adquisición originario (100.000 euros), minorada en las pérdidas generadas en ejercicio no prescritos (80.000 euros).
 - Otra forma de calcular el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición del bien C.
- ✓ Se entienden regularizadas las rentas positivas y negativas generadas en las sucesivas transformaciones.

En los supuestos a que se refiere el apartado 7.2 del informe de 27 de junio de 2012 (transformación de una pluralidad de bienes), el importe a declarar se determinará igualmente con arreglo a lo indicado en los párrafos anteriores, siempre que el obligado tributario pueda acreditar, respecto de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010, la parte del valor de adquisición que proceda de ejercicios prescritos.

En el supuesto de que el importe a declarar sea inferior al valor de adquisición de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010, en el modelo de declaración se identificará la totalidad de los citados bienes, valorándose a estos exclusivos efectos cada uno de ellos por el resultado de multiplicar su valor de adquisición por el importe a declarar correspondiente a la totalidad de los bienes, dividido entre el valor de adquisición correspondiente a la totalidad de los bienes.

Ejemplo:

- ✓ Bien A adquirido el 1/1/2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas.
- ✓ El bien A se vende el 1/1/2009 por 150.000 euros (con una ganancia de 50.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B, por 80.000 euros, y el bien C, por 70.000 euros.
- ✓ El bien B se vende el 1/1/2010 por 60.000 euros (con una pérdida de 20.000 euros), que se destinan a adquirir el bien E, que se mantiene a 31/12/2010.
- ✓ El bien C se vende el 1/7/2010 por 75.000 euros (con una ganancia de 5.000 euros), que se destinan a adquirir el bien F, que se mantiene a 31/12/2010.
- ✓ Declaración tributaria especial bienes E y F. Importe a declarar: 55.000 euros.
 - El importe a declarar es el resultado de minorar el valor de adquisición de los bienes E y F (135.000 euros), en la parte que se entendería prescrita (80.000 euros).
 - La parte que se entendería prescrita es el valor de adquisición originario (100.000 euros), minorada en las pérdidas generadas en ejercicio no prescritos (20.000 euros).
 - Otra forma de calcular el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición de los bienes E y F.
- ✓ Se entienden regularizadas las rentas positivas y negativas no declaradas generadas en las sucesivas transformaciones.
- ✓ En el modelo de declaración se identificarán los bienes E y F atribuyéndoles a estos exclusivos efectos un valor de 24.444,44 euros y de 30.555,56 euros, respectivamente.

6. Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010.

Según dispone el artículo 3.3 de la Orden HAP/1182/2012, no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

De la citada norma se desprende que cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial.

Tal sería el caso, por ejemplo, de un bien adquirido el 1 de enero de 2009 por un valor de adquisición de 1.000 euros correspondientes a rentas no declaradas, que se transmite el 1 de enero de 2010 por 1.500 euros. Este importe se percibe en efectivo y se destina a consumo.

En este supuesto, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por el bien transmitido. El importe a declarar sería 1.000 euros – su valor de adquisición- y se regularizaría la renta originalmente no declarada de 1.000 euros.

La renta de 500 euros puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien no puede ser objeto de regularización mediante la declaración tributaria especial, dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta, por lo que el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

Cuestión distinta sería si en este ejemplo el cobro de 1.500 euros se hubiera realizado a través de una cuenta en una entidad de crédito, en cuyo caso, en lugar del bien, se podrá declarar el saldo de la cuenta conforme a los criterios señalados en el apartado 3 del informe de 27 de junio de 2012; o si se hubiera percibido el dinero en efectivo y no se hubiera consumido, acreditándose su titularidad conforme a la regla prevista en el artículo 3.4 de la Orden HAP/1182/2012, en cuyo caso se podrá declarar, en lugar del bien, la cantidad de 1.500 euros como dinero en efectivo.

Madrid, 11 de octubre de 2012

III. COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2013

Introducción

Ya ha tenido entrada en el Congreso de los Diputados este Proyecto que verá la luz en forma de Ley a final de año, si bien puede sufrir cambios en el trámite parlamentario.

1. Impuesto sobre la Renta

- ✓ Coeficientes de actualización: se establecen los aplicables a las transmisiones de inmuebles, no afectos a actividades económicas, realizadas en 2013. Si los inmuebles transmitidos estuvieran afectos se les aplicarán los coeficientes previstos para el Impuesto sobre Sociedades.

Año de adquisición	Coefficiente
1994 y anteriores	1,3167
1995	1,3911
1996	1,3435
1997	1,3167
1998	1,2912
1999	1,2680
2000	1,2436
2001	1,2192
2002	1,1952
2003	1,1719
2004	1,1489
2005	1,1263
2006	1,1042
2007	1,0826
2008	1,0614
2009	1,0406
2010	1,0303
2011	1,0201
2012	1,0100
2013	1,0000

Si las inversiones se hubieran realizado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3911.

- ✓ Compensaciones fiscales del IRPF para 2012:
 - Desaparece la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual para los ejercicios 2012 y sucesivos.

- Compensación fiscal para 2012 por la percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario: se vuelve a regular, en términos idénticos a los vigentes en 2011 la compensación para perceptores de rendimientos del capital mobiliario, con periodo de generación superior a 2 años, procedentes de instrumentos financieros o seguros contratados antes del 20 de diciembre de 2006.
- ✓ Incentivos al mecenazgo. Actividades prioritarias:
 - Cuando los donativos, donaciones y aportaciones se realicen a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que enumera la Disposición adicional trigésima de esta Ley, el porcentaje de la deducción previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en este Impuesto se incrementa en un 5 por 100, llegando por lo tanto al 30% de las donaciones relacionadas con determinados programas y actividades.
 - Actividades:
 - Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
 - La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia. o La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
 - Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
 - Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
 - La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XI de esta Ley.
 - La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.

- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
 - Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- ✓ Acontecimientos de excepcional interés público. Se declaran los siguientes:
- La celebración de la "3ª edición de la Barcelona World Race". La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde 1 de enero de 2013 a 30 de septiembre de 2015.
 - El Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de "Río de Janeiro 2016". La duración de este programa será de 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2016.

2. Impuesto sobre Sociedades

- ✓ Coeficientes de corrección monetaria: se establecen los coeficientes para integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en 2013 en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo, incluso los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130
En el ejercicio 1984	2,1003
En el ejercicio 1985	1,9397
En el ejercicio 1986	1,8261
En el ejercicio 1987	1,7396
En el ejercicio 1988	1,6619
En el ejercicio 1989	1,5894
En el ejercicio 1990	1,5272
En el ejercicio 1991	1,4750
En el ejercicio 1992	1,4423
En el ejercicio 1993	1,4235
En el ejercicio 1994	1,3978
En el ejercicio 1995	1,3418
En el ejercicio 1996	1,2780
En el ejercicio 1997	1,2495
En el ejercicio 1998	1,2333
En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 2013	1,0000

- ✓ Pagos fraccionados:

Para los períodos impositivos iniciados durante el año 2013 el porcentaje de la modalidad de cuota se fija en el 18%. Para la modalidad de base el porcentaje será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. A estos efectos deberá tenerse en cuenta que para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013 se elevaron los pagos fraccionados a las empresas cuyo volumen de operaciones es superior a 6.010.121,04 €.

✓ Incentivos al mecenazgo:

Se aplican los mismos que se han referido en el apartado correspondiente al IRPF. Por esos donativos o donaciones el beneficio fiscal consiste en aplicar una deducción incrementada en 5 puntos sobre la prevista en la Ley 49/2002, alcanzando por tanto el 40%.

✓ Acontecimientos de excepcional interés público:

Los sujetos pasivos de este Impuesto gozarán de los beneficios fiscales relativos a los acontecimientos que se declaran o modifican y que se han relacionado en el apartado dedicado al IRPF.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

✓ Devengo en las operaciones de tracto sucesivo:

➔ Recordamos que el devengo en las operaciones de tracto sucesivo se produce en el momento en que resulta exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. A partir de enero de 2013 se especifica que esta regla también será aplicable a los suministros que constituyan entregas de bienes intracomunitarias así como a las transferencias de bienes corporales que realice un sujeto pasivo de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último.

➔ Las entregas de bienes intracomunitarias de medios de transportes nuevos, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. En el caso de que con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

✓ Eliminación del documento sustitutivo de la factura:

➔ Se produce una modificación técnica: se elimina cualquier referencia que la Ley establece al documento sustitutivo.

✓ Factura electrónica:

A partir de la entrada en vigor de esta norma, la factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el período de conservación. La norma en vigor solo exige que los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad del contenido.

✓ Exenciones:

➔ Servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o Entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta.

- Se elimina uno de los requisitos que actualmente se exigen para aplicar la exención: que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos para aplicar la exención en la forma en que se determine reglamentariamente.
- ➔ Servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social
 - Para tener derecho a esta exención ya no va a ser obligatorio solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento de su condición como entidades privadas de carácter social, aunque se podrá solicitar voluntariamente. Es decir, con independencia de la obtención de dicha calificación, los sujetos pasivos tendrán derecho a la exención siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.
- ➔ Entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero:
 - Se añade como requisito, para aplicar la exención, que los contratos de arrendamiento financiero tengan una duración mínima de 10 años.

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- ✓ Escalas por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios:

se regula la escala para 2013.

ESCALA	Transmisiones Directas €	Transmisiones Transversales €	Rehabilitaciones y Reconocimiento de títulos extranjeros €
1º Por cada título con grandeza	2.646	6.633	15.902
2º Por cada grandeza sin título	1.892	4.742	11.352
3º Por cada título sin grandeza	753	1.892	4.551

5. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

- ✓ El gas licuado de petróleo destinado a usos distintos de los de carburante deja de tributar a tipo impositivo cero. En concreto el Epígrafe 1.8 GLP destinados a usos distintos a los de carburante pasa a tributar a 15 euros por tonelada.

6. Tasas

En general se actualizan las tasas estatales al 1,01 por ciento, salvo las creadas o actualizadas específicamente en 2012.

7. Otras disposiciones con incidencia tributaria:

- ✓ Interés legal del dinero: se fija para 2013 en el 4%, igual que el regulado para 2012.
- ✓ Interés de demora: se fija para 2013 en el 5%, igual que el regulado para 2012.
- ✓ Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): se establece para 2013 un IPREM anual de 6.390,13 € igual que el regulado para 2012. En los supuestos en los que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual de éste será de 7.455,14 €, cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual. No obstante, si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, la cuantía será de 6.390,13 €.

IV. COMENTARIOS AL 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 (PLA)

1. Introducción

El pasado 29 de septiembre tuvo entrada en el Congreso de los Diputados este proyecto de Ley, auténtica Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado 2012.

Antes de nada hay que advertir que, naturalmente, este proyecto está sujeto a las modificaciones que pueda sufrir en su tramitación parlamentaria.

Seguidamente haremos un repaso de los principales cambios que introduce, ordenados por impuestos.

2. Impuesto sobre la Renta

- ✓ A partir del ejercicio 2013 se suprime la deducción por adquisición de vivienda, deducción que, como es sabido, tenía un tramo estatal y otro autonómico, desapareciendo ambos. Para ello se suprimen los artículos 68 y 78 de la LIRPF.
- Como el concepto de vivienda habitual es importante a efectos de exención de rentas por instrumentos de cobertura de tipos de préstamos a la vivienda, art. 7.t), exención de las ganancias obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o en la exención de la plusvalía en la transmisión de la misma cuando se reinvierte en otra, la D.A. 23ª LIRPF recogerá ahora dicho concepto
- Además, se modifican otros artículos de la LIRPF que contenían referencias a esta deducción
- Se da un régimen transitorio (D.T. 18ª LIRPF) para los siguientes contribuyentes:
 - Los que la hubieran adquirido o satisfecho cantidades para la construcción de la misma antes de 01-01-13. Será preciso, por lo tanto, en caso de adquisición, para entrar en el régimen transitorio, que la vivienda se haya entregado al comprador, y no sirve a estos efectos el haber dado una señal. Sin embargo, en el caso de cantidades satisfechas para la construcción, bastará con que se haya entregado una cantidad al promotor, siempre que la construcción finalice en el plazo de los cuatro años siguientes. Asimismo se entra en el régimen transitorio con la adquisición del terreno para construir.
 - Los que hubieran satisfecho cantidades por obras de rehabilitación o ampliación antes de 01-01-13, a condición de que se terminen antes de 01-01-17.
 - Los que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad antes de 01-01-13, a condición de que concluyan antes de 01-01-17.

- Es necesario que el contribuyente haya deducido en un período impositivo anterior a 2013 por inversión en vivienda habitual, excepto que no haya podido porque haya deducido por otra anterior o haya exonerado de tributación la ganancia obtenida en la transmisión de una anterior y todavía no haya invertido en la nueva la cuantía suficiente para empezar a deducirse por ella.
- Los contribuyentes que hayan ganado el derecho a seguir deduciendo en 2013 y siguientes, aplicarán el beneficio fiscal con arreglo a la normativa vigente en 2012
- Cuentas ahorro-vivienda: Cuando un contribuyente hubiera abierto una cuenta de ahorro vivienda antes de 01-01-13 y, antes de dicha fecha, no se le haya cumplido el plazo de cuatro años de que dispone para invertir en vivienda los importes depositados en la misma, puede decidir no invertir (si lo hiciera no podría deducirse y solo consolidaría las deducciones ya practicadas), debiendo en ese caso añadir a la cuota estatal y a la autonómica de 2012 las deducciones practicadas con anterioridad, y esta es la novedad, sin intereses de demora
- ✓ Ganancias y pérdidas del juego (D.A. 33ª): se permite compensar las pérdidas del juego con el límite de las ganancias obtenidas también del juego dentro del mismo ejercicio (art. 33.5.d) LIRPF)
- ✓ Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas (D.A. 33ª LIRPF)
 - Los premios de loterías y apuestas de la Sociedad estatal de Loterías, Cruz Roja, ONCE, etc. y los equivalentes de las CCAA o de otros Estados de Espacio Económico Europeo que estaban exentos se someten a este gravamen especial que se exigirá de forma independiente respecto de cada billete (supresión del art.7.ñ) LIRPF)
 - Están exentos de dicho gravamen los premios con importe íntegro igual o inferior a 2.500 euros
 - La base imponible será el importe del premio que supere 2.500 euros. Si la titularidad del premio es compartida se prorratea el importe exento y la base entre los cotitulares
 - La cuota íntegra del gravamen se halla con un tipo del 20%, minorándose en las retenciones o ingresos a cuenta que también son el 20% de la base imponible
 - La obligación de declarar solo se establece para los preceptores de los premios no exentos o que no hayan sido retenidos
 - Devengo: en el momento en que se satisfaga o abone el premio
 - Aplicación temporal: no se aplicará el gravamen a premios derivados de juegos celebrados antes de 31-01-13. Por lo tanto, no tributarán los premios de los sorteos celebrados en 2012

- ✓ Pasan a la Base General las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un año o menos (art. 46.b) LIRPF) a partir de 01-01-13
 - A partir de dicha fecha, la compensación de estas ganancias y pérdidas se realizará exclusivamente con las que no provienen de transmisiones de elementos patrimoniales y, si existe un saldo neto negativo en el año, se compensará con el positivo de rendimientos e imputaciones de renta (trabajo, capital inmobiliario, algunos rendimientos del mobiliario, actividades económicas, imputaciones de rentas inmobiliarias, etc.) de la renta general, con el límite del 10% de dicho saldo. El exceso que pueda quedar irá, en los cuatro ejercicios siguientes, minorando el saldo positivo de las ganancias y pérdidas de esta naturaleza y, el resto si lo hubiera, contra las rentas de la base general con el mismo límite del 10%
 - El saldo negativo de la compensación de ganancias y pérdidas originadas por transmisiones (que forman hasta ahora sin discriminación de plazo parte de la base del ahorro) pendiente de compensar, de 2012 y anteriores, se compensará en el plazo de cuatro años que tenían, con todas las ganancias y pérdidas originadas por transmisiones, cualquiera que sea su plazo y, si sigue quedando saldo negativo, con las rentas de la base general pero, en lugar de con el límite nuevo del 10% del saldo positivo de estas últimas, con el antiguo del 25%
- ✓ Retribución en especie del trabajo consistentes en la utilización de vivienda (art. 43.1.1º LIRPF):
 - Si la vivienda en la que vive el empleado es propiedad de la empresa, todo sigue igual, se valora la retribución en el 10% del valor catastral
 - Si no es propiedad de la empresa, en lugar de utilizarse el método de valoración anterior, se valora como todas las retribuciones en especie que no tienen norma especial: por su valor normal de mercado
- ✓ Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (D.A. 27ª LIRPF):
 - Las micropymes (cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y plantilla media de menos de 25 empleados) también en 2013 podrán reducir el rendimiento neto de la actividad un 20%, sin que dicha reducción pueda superar el 50% de las retribuciones satisfechas en el ejercicio a todos los trabajadores, siempre que la plantilla media de 2013 iguale o supere a la de 2008. Todas las previsiones en relación a actividades iniciadas en 2008 o después se regulan de forma similar a como se hizo para 2009, 2010, 2011 y 2012
- ✓ Gastos e inversiones para habituar a los empleados en el uso de las TIC's (D.A. 25ª LIRPF):
 - Se prorroga a 2013 el régimen fiscal de estos gastos e inversiones que en el IRPF del empleado tendrán la consideración de gastos de formación (no tributan al sacarlas del concepto de rentas en especie), pudiendo el empresario individual deducir por gastos de

formación profesional (el 1% en general, ó el 2% sobre el exceso de gastos que superen la media de los 2 ejercicios anteriores)

- ✓ Actualización de balances (art. 9 PLA): se regula de manera similar a la establecida respecto al IS que luego detallamos, pero con las siguientes particularidades:
 - Naturalmente, en este Impuesto los elementos, para que sean actualizables, deberán estar afectos a actividades económicas
 - Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se pueden actualizar son los que figuren en el balance o en los libros registros fiscales a 31 de diciembre
 - Las operaciones de actualización por los contribuyentes se realizarán entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha en que termine el plazo para autoliquidar el IRPF 2012
 - Los contribuyentes por este Impuesto no aplicarán el coeficiente por el que los sujetos pasivos del IS multiplican la diferencia del neto actualizado menos el neto contable previo
 - Como los contribuyentes del IRPF que no llevan contabilidad con arreglo al Código de Comercio (llevan libros registros) no pueden contabilizar la reserva de revalorización, el tipo del gravamen único del 5% lo aplicarán sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados
 - Los contribuyentes que lleven solo libros registros entenderán realizado el hecho imponible el 31-12-12
 - El gravamen les será exigible el día en el que presenten la declaración del IRPF 2012
 - La indisponibilidad en determinados plazos de la reserva de revalorización no se aplica a los contribuyentes por este Impuesto
 - Tampoco se les aplicará la minoración de las pérdidas por transmisión o del deterioro de los elementos actualizados en el importe correspondiente de la reserva de revalorización que se prevé en el caso de sujetos pasivos del IS

3. Impuesto sobre Sociedades

- ✓ Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles (limitación temporal en períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014 según el art. 7 de PLA)
 - Se limita, al 70%, la deducibilidad de la amortización fiscal del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en función del método de amortización que se esté aplicando, para las empresas que no sean de reducida dimensión. Entendemos que, por ejemplo, si una entidad amortiza un turismo al coeficiente máximo de tablas, que es el 16%, en 2013 y 2014 solo podrá amortizarlo con el límite anual del 11,2%

- Se limita igualmente al 70% la amortización deducible de los mismos bienes de inmovilizado que se amorticen aceleradamente por haber sido puestos a disposición de la entidad en un periodo impositivo en el que cumplía los requisitos para tributar por el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), de elementos en los que se materialice la reinversión si ésta se hizo cuando la empresa se calificaba como ERD o los que se estén adquiriendo por el régimen especial de arrendamiento financiero cuando ya no se cumplan requisitos de ERD
- Esta limitación no se aplica a los planes especiales de amortización
- ✓ Tipo reducido del 20% para microempresas (D.A. 12ª LIRPF):
 - Las micropymes (cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y plantilla media de menos de 25 empleados) también en 2013 tributan al tipo del 20% por los primeros 300.000 euros de base imponible y al 25% por el exceso sobre dicha cifra, siempre que la plantilla media de 2013 iguale o supere a la de 2008. Todas las previsiones en relación a actividades iniciadas en 2008 o después se regulan de forma similar a como se hizo para 2009, 2010, 2011 y 2012
- ✓ Actualización de balances (art. 9 PLA):
 - Aplicable a sujetos pasivos del IS, del IRPF que realicen actividades económicas llevando contabilidad con arreglo al Código de Comercio o libros registros fiscales y a contribuyentes del IRNR con EP
 - Régimen voluntario, aunque si se opta por aplicarlo habrá que hacerlo por todos los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, incluidos los que se estén adquiriendo en régimen de arrendamiento financiero, excepto en el caso de inmuebles, en el que se puede optar por actualizar o no de manera independiente cada uno de ellos
 - Se practicará sobre los elementos que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley. En las entidades con ejercicio coincidente con el año será en el balance a 31-12-12 y las operaciones de actualización se realizarán en el período comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día que termine el plazo para su aprobación
 - Forma de realizar la actualización:
 - Con los coeficientes que se aprobarán reglamentariamente
 - Dichos coeficientes se aplicarán al valor de adquisición de los elementos y al importe de las mejoras, teniendo en cuenta la fecha de uno y otras, y sobre las amortizaciones. Si se trata de elementos actualizado por la anterior norma, Real Decreto-ley 7/1996, se hace remontándose a los importes de adquisición y amortización previos a dicha actualización
 - La diferencia entre el neto de cada elemento después de aplicar las actualizaciones y el neto antes de hacer esa operación se habrá de multiplicar por el coeficiente resultante de la siguiente operación: patrimonio neto / patrimonio neto + pasivo total-

derechos de crédito y tesorería. Estas magnitudes serán las del tiempo de tenencia del elemento o de los 5 ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización si es menor este plazo, a elección del sujeto pasivo. No se aplica el coeficiente si es mayor de 0,4

- Si se realizó la actualización del Real Decreto-ley 7/1996, después de realizar las anteriores operaciones se restará el incremento de valor de aquella actualización y el resultado positivo será el importe del incremento neto de valor del elemento
 - El valor actualizado no puede exceder del valor de mercado de cada elemento patrimonial y se amortizará en la forma que se determine reglamentariamente a partir del primer periodo impositivo iniciado a partir de 01-01-2015
 - El importe de las revalorizaciones se abonará a "reserva de revalorización de la Ley xx/2012, de xx de xx"
- Gravamen único: 5% sobre el saldo acreedor de la reserva de revalorización con origen en la actualización. El hecho imponible se entiende realizado cuando se apruebe el balance actualizado y será exigible el día que presente la declaración del periodo al que corresponde el balance. Por ejemplo, en sociedades con 6 ejercicio económico coincidente con el año natural se presentará, junto con la autoliquidación del IS, entre el 1 y el 25 de julio de 2013. El importe se cargará en la cuenta de reserva de revalorización y no será gasto fiscalmente deducible en el IS
- Reserva de revalorización:
- El saldo será indisponible hasta que sea comprobado por la Administración (deberá realizarse en los 3 años siguientes a la fecha de presentación de la declaración). Si se minorara en la comprobación se devolverá la parte correspondiente del gravamen
 - Comprobada la reserva o transcurrido el plazo mencionado, el saldo puede destinarse a: eliminar resultados negativos, ampliación de capital o para reservas de libre disposición (solo después de 10 años de la fecha de cierre del ejercicio)
 - Las reservas repartidas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en el IS, si el socio es persona jurídica, y a la exención en el IRPF de los primeros 1.500 euros de dividendos si es persona física
 - Si se dispone indebidamente de esta reserva habrá que integrar su saldo en la base imponible del periodo en el que se produzca este hecho
- Si se producen pérdidas por transmisión en los elementos actualizados o se deterioran los mismos, dichas pérdidas o disminuciones de valor se habrán de minorar, fiscalmente, en el importe correspondiente de la reserva correspondiente, quedando el saldo proporcional de la misma disponible
- ✓ Gastos e inversiones para habitar a los empleados en el uso de las TIC's (D.A. 25ª LIRPF):
- Se prorroga a 2013 el régimen fiscal de estos gastos e inversiones que en el IRPF del empleado tendrán la consideración de gastos de formación (no tributan al sacarlas del concepto de rentas en especie), pudiendo la sociedad deducir por gastos de formación

profesional (el 1% en general, ó el 2% sobre el exceso de gastos que superen la media de los 2 ejercicios anteriores)

4. Impuesto sobre el Patrimonio

- Se prorroga en 2013 el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que se había previsto, en un principio, solo para 2011 y 2012. Esto supone que si las CCAA no modifican la utilización de su capacidad normativa en este tributo totalmente cedido, para el próximo ejercicio se exigirá en todas las Comunidades excepto en las de Baleares y Madrid

5. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

- Gravamen especial sobre los premios de loterías y apuestas (D.A. 5ª LIRNR): se regula de forma idéntica a lo visto en el IRPF para estos premios el gravamen del 20% sobre los obtenidos por no residentes sin EP, con la particularidad de que, si el no residente ha pagado o ha sufrido una retención por este gravamen superior a la que se derive de la aplicación del convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar que se aplique éste y la devolución correspondiente
- Actualización de balances: a los no residentes con EP se les aplica como a los sujetos pasivos del IS

6. Impuesto sobre el Valor Añadido

- ✓ Adjudicación de terrenos o edificaciones por una comunidad de bienes a los comuneros (art. 8.Dos.2º LIVA): se aclara que dicha adjudicación se considera entrega de bienes en proporción a su cuota de participación
- ✓ Rectificación de la base imponible por impago (art. 80.Cuatro y Cinco LIVA):
 - Se establece que en el caso de operaciones a plazo basta instar el cobro de uno de ellos para poder modificar la base en proporción al plazo o plazos impagados
 - Se aclara que cuando se ha rectificado la base imponible, si el destinatario no es empresario o profesional y paga toda o parte de la deuda, como la base hay que rectificarla al alza por la parte proporcional pagada, el destinatario ya no resulta deudor del IVA frente a la Hacienda Pública por esa parte

7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados


- ✓ Anotaciones preventivas en Registros públicos que vengan ordenadas por la autoridad administrativa (art. 13.2 LTPyAJD): se establece la no sujeción, a la modalidad de AJD, documentos administrativos, de las anotaciones preventivas de embargo ordenadas de oficio por la Administración. Con ello se consigue que no se tengan que presentar estos documentos que se encontraban exentos.

8. Tributos Locales


- ✓ Informes técnico-económicos para el establecimiento de tasas (art. 25 LHHLL): se exime de esta obligación de informe a la Administración en caso de acuerdos motivados por revalorizaciones o actualizaciones generales o cuando se disminuya el importe de las tasas (excepto de que se haya reducido sustancialmente el coste del servicio)
- ✓ IBI de los inmuebles integrantes del Patrimonio Histórico (art. 62.2.b) LHHLL): se excluye de la exención del Impuesto a estos inmuebles en los que se llevan a cabo explotaciones económicas diferentes a las explotaciones exentas que prevé la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro
- ✓ Bonificaciones potestativas para los Ayuntamientos en el IBI (art. 74 ter y quater LHHLL): podrán regular, en ordenanza, una bonificación de hasta el 95% de los inmuebles del Patrimonio Histórico que no queden exentos según el apartado anterior de este resumen, o a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas declaradas de especial interés municipal por circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen el beneficio fiscal
- ✓ Bonificaciones potestativas para los Ayuntamientos en el IAE (art. 88.2.e) LHHLL):
- ✓ en este tributo se establece una bonificación del 95% potestativa para los Ayuntamientos similar a la vista anteriormente en el IBI
- ✓ Catastro inmobiliario (D.A. 13ª LHHLL):
 - Se prevé la posibilidad de tramitar de forma abreviada el procedimiento de inspección catastral, suprimiendo el trámite a de audiencia, previo a la resolución, cuando se cuente con datos suficientes y no existan terceros afectados en el procedimiento de inspección (art. 20.3 TR Ley Catastro Inmobiliario)
 - Las ponencias de valores no podrán impugnarse con ocasión de la determinación individualizada o de posterior aplicación de los valores catastrales de las mismas (art. 27.4 TR Ley del Catastro Inmobiliario)

V. CALENDARIO FISCAL NOVIEMBRE

			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

 HASTA EL 5	MODELOS
---	----------------

RENTA	
Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2011. Si se fraccionó el pago con o sin domiciliación en entidad colaboradora	102

 HASTA EL 20	MODELOS
--	----------------

RENTA Y SOCIEDADES	
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.	

Octubre 2012. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
--------------------------------	-----------------------------------

IVA	
Octubre 2012. Régimen general. Autoliquidaciones	303
Octubre 2012. Grupo de entidades, modelo individual	322
Octubre 2012. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC	340
Octubre 2012. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
Octubre 2012. Grupo de entidades, modelo agregado	353
Octubre 2012. Operaciones asimiladas a las importaciones	380

IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGURO	
Octubre 2012	430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN	
Agosto 2012. Grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
Agosto 2012. Grandes empresas	561, 562, 563
Octubre. Grandes empresas	560
Octubre 2012.	564, 565
Octubre 2012.	570, 580
Tercer trimestre 2012. Excepto grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
Tercer trimestre 2012. Excepto grandes empresas	561, 562, 563

 HASTA EL 30	MODELOS
--	----------------

IRPF/IS/IRNR	
NUEVO Declaración tributaria especial	750

IVA	
Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual	036
Solicitud de aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2013	Sin modelo

SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.