

**MADRID**

Castellana, 216  
28046 Madrid  
Tel.: (34) 91 582 91 00

**BARCELONA**

Diagonal, 640 bis  
08017 Barcelona  
Tel.: (34) 93 415 74 00

**BILBAO**

Alameda Recalde, 36  
48009 Bilbao  
Tel.: (34) 94 415 70 15

**MÁLAGA**

Marqués de Larios, 3  
29015 Málaga  
Tel.: (34) 952 12 00 51

**VALENCIA**

Gran Vía Marqués  
del Turia, 49  
46005 Valencia  
Tel.: (34) 96 351 38 35

**VIGO**

Colón, 36  
36201 Vigo  
Tel.: (34) 986 44 33 80

**BRUSELAS**

Avenue Louise, 267  
1050 Bruselas  
Tel.: (322) 231 12 20

**LONDRES**

Five Kings House  
1 Queen Street Place  
EC 4R 1QS Londres  
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

**LISBOA**

Avenida da Liberdade, 131  
1250-140 Lisboa  
Tel.: (351) 213 408 600

**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**

**Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo**

---

El pasado 30 de octubre de 2012 se publicó en el BOE la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante, Ley 7/2012).

Por una parte, la norma introduce determinadas novedades en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude y, por otra, medidas de mejora técnica y de reforzamiento de la protección del crédito tributario e interés fiscal de la Hacienda Pública. Adicionalmente, con ese mismo objetivo, se modifican las Leyes del IRPF (Ley 35/2006, LIRPF en adelante), Impuesto sobre Sociedades (RD.4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS), y del IVA (Ley 37/1992, en adelante LIVA).

Entre las principales novedades cabría mencionar ya desde un principio las siguientes, a saber:

- Una nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que posee gran alcance considerando las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

- La reforma del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores simplificando su regulación y convirtiéndolo en una auténtica cláusula antielusión fiscal frente a maniobras de interposición societaria articuladas con el propósito de eludir el IVA o el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

- Una nueva prohibición de realizar pagos en metálico o efectivo en operaciones cuyo importe sea igual o superior a 2500 euros.

La Ley entra en vigor el 31 de octubre de 2012, excepto la limitación de pagos en efectivo que se produce a los veinte días de la publicación de la norma en el BOE (pagos realizados a partir de 19 de noviembre 2012).

**I. Modificaciones de la Ley General Tributaria (artículo 1 Ley 7/2012)**

– **Sucesión** (artículo 40 LGT):

- i) En los supuestos de **disolución y liquidación de sociedades**, las obligaciones tributarias pendientes y las sanciones que pudieran proceder se transmitirán a los socios, partícipes o cotitulares de las mismas, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento hasta el límite

del valor de la cuota de liquidación correspondiente y *demás percepciones patrimoniales que hayan recibido en los dos años anteriores a la disolución*. Es decir, se incluye dentro del límite a las cantidades recibidas de la entidad dentro de los dos años anteriores a la fecha de la disolución (artículo 40,1 y 40.5 LGT).

- ii) En los supuestos de **disolución de sociedades sin liquidación**, las obligaciones tributarias pendientes y las sanciones que pudieran proceder se transmitirán a las personas o entidades que les sucedan o que sean beneficiarias de la operación. Con la modificación se incluye los casos de cesión global de activos y pasivos de cualquier tipo de sociedad y entidad con personalidad jurídica. Hasta este momento la cesión global sólo se contemplaba para las sociedades mercantiles (artículo 40.3 y 40.5 LGT).

– **Responsabilidad tributaria** (artículos 40-43 LGT):

- i) Cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, los responsables podrán aplicar la reducción por conformidad y por pronto pago. Con anterioridad, únicamente se podía beneficiar de ellas el deudor principal (artículo 41.4 LGT).
- ii) Se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de sociedades sobre tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse cuando se presentan las autoliquidaciones sin ingreso de manera reiterativa (ya sea de manera sucesiva o discontinua; artículo 41.2 LGT)

Se entiende que existe reiteración cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a estos efectos, 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 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

- Supuestos **excluidos** de la posibilidad de **aplazamiento o fraccionamiento** (artículo 65.2 LGT):

A los supuestos ya contemplados en la normativa como las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados, y las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, se añade uno nuevo: los créditos contra la masa en situaciones de concurso.

- Cómputo del **plazo de prescripción** (artículos 67.2 y 68 LGT):

i) Se confirma que cuando los hechos que determinen la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo de pago en voluntaria del deudor principal, el periodo de prescripción se inicia desde el momento en que se produzcan los hechos.

ii) En el caso de tributos incompatibles, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria se interrumpirá por cualquier actuación de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario, aunque ésta se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. Como consecuencia de lo anterior, a modo de ejemplo, una notificación de comprobación de IVA, podría interrumpir asimismo el derecho de la Administración a practicar una liquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

iii) Se aclara que, en caso de interrupción del plazo de prescripción por

declaración concurso, el cómputo se inicia de nuevo cuando la resolución judicial de conclusión del mismo adquiera firmeza. Si se aprobara un convenio, se iniciará de nuevo con su aprobación en el caso de deudas no sometidas al mismo o, cuando resulten exigibles respecto a las deudas sometidas al mismo.

iv) La suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias al deudor principal o de alguno de los responsables, extiende sus efectos al resto de sujetos solidariamente obligados al pago.

- **Medidas cautelares** (artículo 81 LGT):

i) Se reconoce la posibilidad a la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares en el momento que acredite motivadamente la existencia de indicios racionales de que, de no adoptarlas, el cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. Hasta el momento, solo se podían adoptar una vez notificada la propuesta de liquidación.

ii) Cuando la Administración tributaria remita un expediente a delito contra la Hacienda Pública, podrá adoptar medidas cautelares. Con anterioridad a la Ley 7/2010 se paralizaba toda actuación administrativa.

iii) Asimismo, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares con posterioridad a la incoación de las diligencias penales o de investigación por el Ministerio Fiscal, cuando éstas no tengan origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora.

- **Prohibición de disponer sobre bienes inmuebles** (artículo 170 LGT): Se prevé la posibilidad de que cuando la Administración tributaria haya embargado las acciones o participaciones en una sociedad a un obligado tributario que tenga el control de la misma de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, acuerde la prohibición a la sociedad de disponer sobre sus bienes inmuebles. En este caso se podrá realizar la correspondiente anotación preventiva en el Registro de la Propiedad.
- **Embargo de bienes o derechos** en entidades de crédito o de depósito (artículo 171 LGT): se establece la posibilidad de embargo a todos los bienes existentes en una entidad de crédito, persona o entidad depositaria. Con anterioridad, los embargos se podían realizar únicamente respecto a los bienes situados en la oficina en la que su hubieran identificado los bienes o derechos.
- Se confirma que la interposición de un recurso o reclamación económico administrativa no producirá la suspensión automática sin garantías y sin devengo de intereses de demora de las deudas o sanciones recurridas en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT (causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes, incumplimiento de órdenes de embargo, colaboración o consentimiento en el levantamiento de los bienes) (artículo 174 LGT).
- **Régimen sancionador:**
  - i) Se establece una nueva infracción por la presentación de declaraciones por medios distintos a los telemáticos (artículo 199 LGT) en los casos en que hubiera obligación de hacerlo así sancionada con 1.500 euros, que puede ser superior en el caso de declaraciones informativas.
  - ii) Se introduce una sanción agravada por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando el obligado tributario esté siendo objeto de un procedimiento de inspección (artículo 203 LGT).
  - iii) Se establece un plazo de tres meses desde que se inicie la notificación de la sanción pecuniaria para el inicio de expedientes sancionadores no pecuniarios (artículo 209 LGT).
  - iv) Se confirma que la deuda tributaria no puede ser objeto de suspensión automática (sin garantía) en ningún caso, lo cual excluye tal efecto suspensivo automático de las deudas tributarias "derivadas" procedentes de la presunta comisión de infracciones tributarias por los sujetos responsables que algunos tribunales de justicia estaban concediendo en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (artículo 212.3 LGT).
  - v) Se determina que la suspensión de la ejecución de un acto recurrido en reposición o impugnado en vía económico administrativa requiere garantizar el importe del principal, intereses y recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía. Con anterioridad se exigía garantizar el principal e intereses y recargos aplicables en el momento en que se solicitaba la suspensión (artículos 224 y 233 LGT).
- **Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero** (disposición

adicional decimoctava LGT): se regula la obligación de información a la Administración tributaria sobre bienes situados en el extranjero por parte de aquellos obligados tributarios que sean sus titulares, autorizados y beneficiarios. Esta obligación se hace extensible a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con la legislación de prevención contra el Blanqueo de Capitales (ver art.4 Ley10/2010).

La norma se refiere los siguientes bienes:

- i) Cuentas situadas en el extranjero sobre las que se ostente de alguna forma poder de disposición.
- ii) Valores, activos o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de entidades de los que se sea titular en el extranjero.
- iii) Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios en el extranjero.
- iv) Seguros de vida o invalidez y rentas vitalicias o temporales contratados con una entidad establecida en el extranjero.
- v) Bienes inmuebles situados en el extranjero o derechos sobre los mismos.

Constituye infracción tributaria muy grave la falta de presentación en plazo, la presentación de forma incompleta o inexacta y la presentación por medios distintos a los telemáticos cuando fuera obligatorio.

La sanción aplicable es de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos, con un límite de 10.000 euros. En caso de declaración fuera de plazo

sin requerimiento previo de la Administración la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos, con un límite de 1.500 euros.

Esta medida constituye un mecanismo de control fiscal que ya existe en otros países, pero también puede operar en el actual contexto como un instrumento favorecedor de los procedimientos de regularización fiscal espontáneos que contempla la normativa española (Declaración tributaria especial y regularización ordinaria del art.27 LGT), al haberse establecido que tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas que se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la anterior obligación de suministro de información. Ello implicará de facto, *la imprescriptibilidad* de las rentas correspondientes a estos activos situados en el extranjero que no hayan sido declarados en plazo.

## II. Modificaciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (artículo 2 Ley 7/2012)

Se establece que serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes las personas o entidades que incurran en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT (causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes, incumplimiento de órdenes de embargo, colaboración o consentimiento en el levantamiento de los bienes), hasta el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o hubieran enajenado.

### III. Modificaciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 3 Ley 7/2012)

- Con efectos 1 de enero de 2013, se establecen dos nuevas causas de exclusión del método de estimación objetiva al que le resulta de aplicación el artículo 101.5 de la Ley del IRPF, en relación con las actividades económicas del artículo 95.6 del Reglamento del IRPF.
- Con efectos 31 de octubre de 2012, se incluye como nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas (incluyéndose las mismas en la base liquidable general del último período no prescrito) la tenencia o adquisición de bienes o derechos sobre los cuales no se haya cumplido con el deber de información establecido por la Disposición Adicional decimoctava de la LGT, dentro del plazo que la misma establece para ello.

La referencia que hace la norma al "último período no prescrito" conlleva que no se podrá alegar prescripción respecto de dichos bienes o derechos, pudiendo únicamente el contribuyente probar que dichas rentas fueron adquiridas en un período impositivo en el que no tenía la condición de contribuyente del IRPF.

Adicionalmente, la aplicación de este nuevo precepto conllevará multa del 150%, al ser considerada la conducta que conlleve su aplicación como infracción muy grave.

- Con efectos 31 de octubre de 2012, se deslegaliza el perfil del borrador de la declaración del IRPF en, pudiendo aumentarse los tipos de rentas que incluye el borrador mediante Orden Ministerial.

### IV. Modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 4 Ley 7/2012)

- Con efectos para los períodos impositivos que finalicen a partir del 31 de octubre de 2012, se calificarán como bienes y derechos adquiridos con cargo a renta no declarada aquellos respecto de los cuales el contribuyente no haya cumplido, dentro del plazo establecido al efecto, con la obligación de información regulada en la Disposición Adicional decimoctava de la LGT referida anteriormente. A este precepto le resulta también de aplicación lo explicado anteriormente para las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF en cuanto a prescripción y sanciones.

### V. Modificaciones de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 5 Ley 7/2012)

- Con efectos 31 de octubre de 2012, se introducen dos **nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo** (artículo 84.Uno.2º de la Ley de IVA):
  - i) Cuando se transmita un inmueble como consecuencia de un proceso concursal.
  - ii) Cuando se renuncie a las exenciones relativas a la entrega de terrenos rústicos y a segundas y ulteriores entregas de edificaciones (artículo 20.Uno 20º y 22º de la misma Ley).
  - iii) Cuando haya una entrega de bien inmueble que sea consecuencia de la ejecución de garantía constituida sobre el bien inmueble.
  - iv) Cuando se realicen ejecuciones de obras inmobiliarias y cesiones

de personal como consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista (artículo 84 LIVA).

- Se modifican los artículos 4.4 y 20.Uno.18.k) para adaptarlos a la modificación del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores detallada a continuación.

- Se introducen las siguientes modificaciones para situaciones de **declaración de concurso**:

- i) El derecho a la deducción por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso debe ejercerse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hubieran soportado las cuotas deducibles (concurables) (artículo 99.Tres LIVA).

Cuando no se hubieran incluido en dicha declaración las referidas cuotas soportadas deducibles, el concursado o bien la administración concursal podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración presentada dentro del plazo de cuatro años.

- ii) En la declaración-liquidación referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso, se aplicarán la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración (artículo 99. Cinco LIVA).

- iii) Se establece la minoración de deducciones para el comprador o adquirente en caso de acción de reintegración concursal (artículo 114 LIVA).

- iv) En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal se procederá a la rectificación de la cuota repercutida (artículo 89. Cinco LIVA).

- Se considerará infracción tributaria el incumplimiento relativo a la correcta declaración de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones (artículos 171.Uno.5º y 170.Dos.5º de la Ley de IVA).

## **VI. Limitaciones a los pagos en efectivo (artículo 7 Ley 7/2012)**

Se prohíbe realizar pagos en efectivo en las operaciones en que alguna de las partes intervenga en calidad de empresario o profesional, cuyo importe sea igual o superior a 2.500 euros. Cuando el pagador sea una persona física con domicilio fiscal fuera de España y que no actúe como empresario o profesional, el límite se incrementa a 15.000 euros. A los efectos del cálculo de las cuantías indicadas, 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.

El incumplimiento de lo anterior constituye una infracción grave sancionada con el 25% del importe pagado en efectivo. El procedimiento sancionador aplicable se regirá por lo establecido en la Ley 30/1992 y su normativa de desarrollo.

Esta limitación en el uso de efectivo se aplicará a los pagos realizados tras la entrada en vigor de la disposición, lo cual acontecerá el 19 de noviembre del presente año, aun cuando tales pagos traigan causa de operaciones

concertadas con anterioridad a la referida fecha.

## **VII. Modificaciones de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (disposición final primera Ley 7/2012)**

Se modifica el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, de manera que a partir de 30 de octubre de 2012, quedan exceptuados de la exención aplicable a la transmisión de valores aquellos no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial que se transmitan en el mercado secundario con la intención de eludir el pago de los tributos aplicables si se hubieran transmitido los inmuebles que figuren en el activo de la sociedad cuyos valores se transmiten.

Se entiende que existe intención de eludir impuestos cuando concurren las siguientes circunstancias, salvo que se pruebe lo contrario:

- a. Cuando se adquiriera el control (o, una vez obtenido, se incremente la participación) en una sociedad cuyo activo esté formado al menos en un 50% por inmuebles situados en España no afectos a actividades empresariales o profesionales.
- b. Cuando se adquiriera el control (o, una vez obtenido, se incremente la participación) en una sociedad en cuyo activo se incluyan valores que permitan obtener o incrementar el control sobre una sociedad de inmuebles conforme a lo definido en el apartado anterior.
- c. Cuando los valores transmitidos se hubieran obtenido por aportaciones de inmuebles al capital social y se cumplan estas condiciones (i) que dichos inmuebles no se afecten a

actividades empresariales o profesionales y (ii) que entre la aportación y la transmisión de los valores transcurran menos de tres años.

La base imponible de las transmisiones de valores que de acuerdo con este artículo queden sujetas a IVA será el valor proporcional del valor de mercado de los inmuebles que deban computarse a estos efectos. En el supuesto c. anterior será el valor de mercado de los inmuebles aportados en su día correspondiente a las participaciones transmitidas.

En caso de que la transmisión quede sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas se mantienen las reglas conforme a la redacción de la norma vigente antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

De acuerdo con lo anterior, a continuación se recogen las principales modificaciones que se introducen con la nueva redacción:

- La redacción anterior incluía además, dentro de esta excepción a la exención, la transmisión de valores admitidos a cotización cuando ésta se produjera durante el primer año de cotización (salvo OPAs y OPVs), así como las adquisiciones realizadas en el mercado primario en el ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o cualquier otra forma. Con la modificación de la Ley 7/2012 se refiere únicamente a valores no cotizados y transmitidos en el mercado secundario.
- La nueva redacción establece que, en el supuesto de que no aplique la exención, se tributará por el impuesto que hubiera correspondido la transmisión onerosa del inmueble(s). Con anterioridad, la entrega quedaba

sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y en ningún caso a IVA.

- A partir de la modificación, se exige la intención de eludir el pago de impuestos, estableciendo una presunción que admite prueba en contrario, mientras que con anterioridad la excepción operaba en todo caso al cumplirse los requisitos establecidos en la norma.
- La redacción anterior establecía que no se computarían a estos efectos los inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formarían parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo fuera la construcción o promoción inmobiliaria. Mientras que tras la modificación, se

excluye del cómputo del 50% del activo todos los inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales de cualquier entidad.

- Con la nueva redacción, en el supuesto de que los valores transmitidos se hubieran obtenido por aportaciones de inmuebles al capital social (c.), se exige adicionalmente que los inmuebles no se hubieran afectado a actividades empresariales o profesionales.
- Se elimina la referencia incluida en la redacción anterior que establecía que no se consideraban inmuebles a estos efectos determinadas concesiones administrativas y elementos patrimoniales afectos a las mismas.