

5-2013
Marzo, 2013**MEDIDAS FISCALES PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE****Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias (Boletín Oficial de Bizkaia de 4 de marzo de 2013)**

La experiencia acumulada en los últimos años y, sobre todo, la permanente labor de análisis de los instrumentos de que se dispone por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia en la labor de lucha contra el fraude fiscal, impulsada permanentemente por la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, han puesto de manifiesto la existencia de determinadas áreas de la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia en las que es posible incorporar medidas adicionales que faciliten la persecución de las conductas fraudulentas, obviamente con la necesaria seguridad jurídica para los obligados tributarios que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Ello ha motivado la aprobación de esta Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, que, como analizaremos a continuación, afecta básicamente a la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, a la Norma Foral 6/2006 del IRPF y a la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades, y que ha tomado como referencia en muchos aspectos la Ley 7/2012, de 29 de octubre (BOE de 30 de octubre de 2012), 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, la cual introdujo, entre otras, las siguientes medidas:

- Obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, concretándose los efectos del incumplimiento de esta obligación en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, al considerarse ganancias no justificadas o rentas no declaradas.
- Prohibición, a partir del 19 de noviembre de 2012, de pagos en efectivo de operaciones con un importe igual o superior a 2.500 euros, cuando alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, o de 15.000 euros si es una persona física no residente que no es profesional o empresario, imponiéndose un régimen sancionador muy oneroso.
- En el ámbito de la recaudación tributaria, y con el fin de proteger la deuda tributaria, (i) la ampliación de la responsabilidad de los sucesores de entidades que se disuelvan; (ii) la introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad para los administradores de empresas que, existiendo continuidad en el ejercicio de su actividad, presenten

autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada; (iii) la ampliación de las facultades de la Administración tributaria para la adopción de medidas cautelares; y (iv) la introducción de nuevas infracciones para incumplimientos de obligaciones formales o de nuevas sanciones para supuestos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

- Incorporación de modificaciones en la normativa del IVA¹, (i) con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, especialmente en operaciones de entregas de inmuebles; y (ii) para adecuar el régimen de declaración y liquidación del impuesto a la normativa concursal.

Entre estas medidas en el ámbito del IVA, merece destacarse especialmente el establecimiento de tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo relativos a operaciones inmobiliarias, con el fin de evitar comportamientos fraudulentos en los que el IVA no se ingresaba en la Administración pero sí se deducía por el destinatario (ver nuestro Boletín IVA 1-2012 -octubre 2012-), a saber: (i) en las entregas de inmuebles con renuncia a la exención; (ii) en las entregas de inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre dichos bienes inmuebles²; y (iii) en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como en las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones³.

Se comentan a continuación las novedades de esta Norma Foral 3/2013 con mayor detenimiento, que, en lo que hacen referencia a la Norma Foral General Tributaria, entran en vigor el 5 de marzo de 2013, y en lo que se refieren al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades, salvo concretas excepciones, producen efectos a partir del 1 de enero de 2013 o bien en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

Adicionalmente, aunque no se trate de medidas incluidas en la Norma Foral 3/2013 y dado que las modificaciones introducidas en la normativa estatal del IVA se aplican en los mismos términos en los territorios forales, consideramos de interés incorporar un último apartado en esta Reseña que trate precisamente de esas modificaciones introducidas en la ley del IVA, por la Ley 7/2012, encaminadas a proteger la deuda tributaria en los procedimientos concursales, ya que, como se ha comentado, las modificaciones introducidas por la Norma Foral 3/2013 en la Norma Foral General Tributaria van encaminadas a ese objetivo general de protección de la deuda tributaria.

¹ Modificaciones plenamente aplicables en territorios forales, ya que, según el Concierto Económico, el IVA *“se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”*.

² Entendiéndose asimismo que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

³ También aplicable la inversión del sujeto pasivo cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

1. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Al igual que se hizo en territorio de régimen común con la Ley 7/2012, desarrollada posteriormente por el Real Decreto 1558/2012, la Norma Foral 3/2013 introduce una nueva disposición adicional en la Norma Foral General Tributaria, la vigesimoséptima, que establece la nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, siendo ésta una medida de cierre contra las rentas no declaradas.

No obstante y a diferencia de territorio de régimen común, donde esta obligación de información ya es exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2012 (disposición final tercera del Real Decreto 1558/2012), la cual habrá que proporcionarla antes del 30 de abril de 2013, en el Territorio Histórico de Bizkaia habrá que esperar al posterior desarrollo reglamentario previsto en la citada disposición adicional, siendo previsible que dicha obligación sea exigible por primera vez en los primeros meses de 2014, para la información correspondiente al año 2013.

1.1 Obligaciones de información

Se incorpora a la Norma Foral General Tributaria la obligación de informar sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero, en los términos que reglamentariamente se establezcan:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que se sea titular, o beneficiario o se tenga poder de disposición.
- Cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios de los que se sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador y las rentas vitalicias o temporales de las que se sea beneficiario, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de los que se sea titular, situados en el extranjero.
- Bienes muebles y derechos sobre bienes muebles de los que se sea titular, cuyo valor unitario exceda de 50.000 euros y se encuentren situados en el extranjero.
- Bienes muebles y derechos sobre bienes muebles de los que se sea titular que estén matriculados o consten en registros de países extranjeros.

La obligación de información resultará exigible igualmente para quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, o sea, para:

- La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- La persona o personas físicas que, en último término, posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25% o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

1.2 Régimen sancionador

Se regula un régimen sancionador para los casos en que esas declaraciones (i) no se presenten en plazo; o (ii) se presenten de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

Las sanciones reguladas en estos casos se fijan, en general, en un importe de 5.000 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo activo, cuando la declaración no haya sido presentada, o cuando se haya presentado pero tales datos se hayan aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

El importe por dato o conjunto de datos se reduce a 100 euros (con un mínimo de 1.500 euros) si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Estas sanciones son incompatibles con las sanciones generales por (i) no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que haya perjuicio económico, y por (ii) presentar incorrectamente ese tipo de declaraciones o autoliquidaciones.

1.3 Efectos en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades

- Tributación de las rentas no declaradas

El incumplimiento de esta nueva obligación de información en plazo, además de las consecuencias sancionadoras antes señaladas, produce también efectos en el ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades:

- En el IRPF tendrá la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de los bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de declarar.
- En el Impuesto sobre Sociedades, los bienes y derechos se considerarán adquiridos con cargo a renta no declarada, que se imputará igualmente al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización.

La Norma Foral establece que esta imputación se realizará al período que proceda según lo comentado en el párrafo anterior, excepto que hubiera de imputarse al ejercicio 2012 o a alguno anterior (IRPF), o a algún periodo impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013 (Impuesto sobre Sociedades), periodos en los que no se encontraban en vigor dichas modificaciones, en cuyo caso la imputación se realizará al ejercicio 2013 (IRPF) o al primer periodo impositivo iniciado con posterioridad al 1 de enero de 2013 (Impuesto sobre Sociedades).

Estamos, pues, ante una presunción “*iuris et de iure*”, que no admite prueba en contrario, de aplicación aún en el caso de que el contribuyente pueda acreditar que tales bienes o derechos proceden de un ejercicio prescrito o caducado. No obstante, no resultará de aplicación esa presunción cuando el contribuyente o el sujeto pasivo acrediten que esos bienes y derechos han sido adquiridos:

- Con cargo a rentas declaradas, lo que incluiría las rentas regularizadas voluntariamente, con carácter previo, por el contribuyente.
 - O con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente o sujeto pasivo del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.
- Régimen sancionador

El tratamiento como ganancias de patrimonio no justificadas o rentas no declaradas conlleva la imposición de sanción por infracción muy grave, con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuantía de la cuota íntegra resultante de su inclusión en la base del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Esta sanción es incompatible con las previstas en los artículos 196 a 200 (fundamentalmente, infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación e infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) de la Norma Foral General Tributaria, si bien le son de aplicación las reducciones por conformidad del obligado tributario recogidas en su artículo 192.

2. OTRAS NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.1 Gastos no deducibles

Las principales novedades incluidas en este ámbito por la Norma Foral 3/2013 han sido las siguientes:

- Se añaden expresamente como supuestos específicos de gastos que no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, (i) por un lado, los gastos derivados de operaciones en las que se incumpla la prohibición relacionada con los pagos en efectivo establecida, como se ha expuesto, por la Ley 7/2012, y (ii) por otro, los sobornos, aunque, como se recoge en la exposición de motivos de la Norma Foral, sin que ello “*suponga una modificación de la situación preexistente*”.
- Se establece una limitación, hasta ahora no existente de forma expresa si estaban relacionados con los ingresos, en relación a los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen con respecto al personal de la empresa y los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios. Así, la Norma Foral señala que estos gastos serán deducibles, en la medida en que estén relacionados con los ingresos, en las siguientes cuantías y con los siguientes requisitos:
 - El 50% de los gastos por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con un límite máximo conjunto del 5% del volumen de operaciones.
 - La totalidad de los regalos y demás obsequios, siempre que el importe unitario por destinatario y periodo impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del receptor. Si los gastos superan dicho importe, serán deducibles hasta esa cuantía.

- Se establecen asimismo unas reglas específicas en relación con los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte:
 - Como regla general, será deducible el 50% de los gastos que estén relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo (incluidos, obviamente, ciclomotores y motocicletas), con unos límites máximos en todos los casos, por vehículo y año⁴, (i) por una parte, de la cantidad menor entre 2.500 euros o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación, y (ii) por otra, de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.

No obstante, si el sujeto pasivo, (i) o bien prueba fehacientemente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de una actividad económica, (ii) o bien cuando ejercite la opción de considerar deducible la totalidad del gasto (con unos límites), al haber sido objeto de imputación la cantidad correspondiente en concepto de retribución en especie en el IRPF a la persona que lo utiliza, serán deducibles dichos gastos en su totalidad, con unos límites máximos por vehículo y año, (i) por una parte, de la cantidad menor entre 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación, y (ii) por otra, de 6.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.

Obviamente, esta regla no se debería aplicar a los gastos relacionados con los vehículos exclusivamente afectos a una actividad económica, si bien la Norma Foral 3/2013 sólo ha contemplado a estos efectos una lista cerrada de vehículos, a saber: (i) vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, (ii) los utilizados en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, (iii) los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas, (iv) los utilizados en la enseñanza de conductores o pilotos, (v) los utilizados en servicios de vigilancia, y (vi) los utilizados de forma efectiva y exclusiva en la actividad de alquiler por entidades dedicadas con habitualidad a dicha actividad.

- Como excepción, serán también deducibles en su totalidad los gastos que estén relacionados con la utilización de los vehículos usados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. No obstante, si dichos vehículos son utilizados por una persona vinculada, se aplica la regla general.

⁴ En el supuesto de que una misma persona utilice simultáneamente más de un vehículo, los límites señalados se aplicarán por persona y año, con independencia del número de vehículos que utilice. Igualmente, cuando el vehículo no se haya utilizado durante todo el año, los límites máximos de deducción se calcularán proporcionalmente al tiempo en que se haya utilizado el vehículo.

- No serán deducibles los gastos relacionados con la utilización de embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, ni de aeronaves, salvo que estén afectos exclusivamente a una actividad económica. Si dicha actividad económica consiste en la explotación de dichos medios de transporte de forma continuada y se cuentan con los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de la misma, dichos gastos serán íntegramente deducibles; en otro caso, tendrán como límite a su deducibilidad en cada periodo impositivo el importe correspondiente a los ingresos obtenidos en la actividad económica.

2.2 Amortización en las pequeñas y medianas empresas

Como es conocido, dentro del régimen especial de las pequeñas y medianas empresas, los elementos del inmovilizado material nuevos han venido gozando tradicionalmente del beneficio de la libertad de amortización (pequeñas empresas) o de la aceleración de la misma, a razón de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto en la tabla de amortización (medianas empresas). Estos beneficios fiscales se han venido aplicando a todos los elementos del inmovilizado material nuevos, salvo a los edificios.

La novedad que introduce a este respecto la Norma Foral 3/2013, en línea con la limitación expuesta para la deducibilidad de los gastos relacionados con la utilización de elementos de transporte, es que se excluyen de esta posibilidad de acogerse a la libertad de amortización o a la aceleración de la misma, junto a los edificios, a los medios de transporte a los que se limita la deducibilidad de sus gastos en el Impuesto sobre Sociedades.

3. OTRAS NOVEDADES EN EL IRPF

3.1 Indemnizaciones por despido

La reforma laboral, iniciada con el Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, que entró en vigor el 12 de febrero de 2012, posteriormente tramitado como Ley 3/2012, de 6 de julio, eliminó el conocido *despido express* regulado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores en su redacción vigente hasta dicho 12 de febrero de 2012, según el cual el empresario podía reconocer unilateralmente la improcedencia del despido y el contrato de trabajo se consideraba extinguido desde la fecha de dicho despido, sin necesidad de que existiera ninguna resolución mediante la que se declarase su improcedencia, y de esta manera el empresario podía ahorrarse los salarios de tramitación⁵.

Lo que hace la Norma Foral 3/2013, como ya hizo la Ley 3/2012 en territorio de régimen común, es modificar, con efectos a partir del 12 de febrero de 2012, la Norma Foral del IRPF para eliminar la mención que hacía su artículo 9.4 (referido a las indemnizaciones

⁵ De forma total, si el depósito de la indemnización se realizaba dentro de las 48 horas siguientes al despido, o desde la fecha del citado depósito, si éste se efectuaba pasadas 48 horas desde el despido.

por despido, dentro de las rentas exentas del Impuesto) a este tipo de *despido express*, de tal modo que, tras dicha modificación, al no establecerse legalmente la posibilidad de que el empresario reconozca la improcedencia antes del acto de conciliación (ni en la normativa laboral ni en la fiscal), el empresario debe presentar un despido por causas justificadas (objetivas o disciplinarias) y el trabajador tiene que presentar recurso para que se reconozca la improcedencia del mismo (bien en la fase de conciliación ante el Servicio de Arbitraje, Mediación y Conciliación o bien mediante sentencia judicial) y la exención quede garantizada.

No obstante y debido al desfase producido entre la reforma laboral y la modificación de la Norma Foral del IRPF, se introduce una disposición transitoria, la vigesimosegunda, en la propia normativa del IRPF para dejar sentado que las indemnizaciones por despidos producidos desde el 12 de febrero de 2012 hasta el 1 de enero de 2013 estarán exentas hasta la cuantía que hubiera correspondido por el despido improcedente *“cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas”*.

3.2 Rendimientos de actividades económicas

En consonancia con las limitaciones establecidas en la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, las principales novedades incluidas en este ámbito por la Norma Foral 3/2013 han sido las siguientes:

- Desaparece la mención existente hasta ahora de que en ningún caso podían ser susceptibles de afectación parcial a la actividad económica los elementos patrimoniales indivisibles.
- Se introducen las mismas limitaciones que en el Impuesto sobre Sociedades en la deducibilidad de los gastos para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en la modalidad normal del método de estimación directa (ver apartado 2.1 anterior), con las siguientes particularidades:
 - Con carácter general, los gastos relacionados con vehículos automóviles de turismo no serán deducibles.
 - Sólo si se acredita por el contribuyente que el vehículo por él utilizado, como consecuencia de la actividad realizada, resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos, será deducible el 50% de los gastos relativos a un único vehículo, con unos límites máximos (i) por una parte, de la cantidad menor entre 2.500 euros o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación, y (ii) por otra, de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.

- Cuando el contribuyente pruebe de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de su actividad económica, serán deducibles los gastos del mismo con unos límites máximos, (i) por una parte, de la cantidad menor entre 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación, y (ii) por otra, de 6.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.
- Estas limitaciones no se aplicarán, igual que en el Impuesto sobre Sociedades, a la lista cerrada de vehículos que se presumen exclusivamente afectos al desarrollo de la actividad económica. A este respecto, se incluyen en dicha lista los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, si bien, en estos casos, únicamente será deducible el 50% de los gastos relativos a un único vehículo, con el límite de la cantidad menor entre 2.500 euros o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación⁶.
- Se establece, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, para las personas físicas que desarrollen actividades económicas, con independencia del método de determinación de su rendimiento, así como para las entidades en régimen de atribución de rentas, la obligación de llevar un libro registro de operaciones económicas (que será único aunque se desarrollen varias actividades económicas, en cuyo caso, se identificarán debidamente las operaciones de cada una de ellas), que se clasificará en los siguientes capítulos: (i) de ingresos y facturas emitidas; (ii) de gastos y facturas recibidas; (iii) de bienes de inversión; (iv) de determinadas operaciones intracomunitarias; y (v) de provisiones y suplidos.

Los obligados tributarios que determinen su rendimiento en la modalidad normal del método de estimación directa, salvo que la actividad económica realizada no tenga carácter mercantil, estarán obligados además a llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3.3 Valoración de las retribuciones en especie

A este respecto, si bien ya se establecía que, con carácter general y sin perjuicio de otras reglas específicas, las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado, la Norma Foral 3/2013 introduce la matización adicional de que, en ningún caso, este valor normal de mercado puede ser inferior al coste que supongan dichas retribuciones en especie para el pagador, tributos y gastos incluidos.

⁶ Curiosamente, la Norma sólo hace referencia, en cuanto al límite, a este concepto, y no a los 3.000 euros de límite en concepto de seguros, mantenimiento, reparaciones, etc., por lo que podría entenderse que, respecto a dichos conceptos, no existiría límite de deducibilidad.

En cuanto a las reglas específicas de valoración, merecen destacarse, por su importancia y alcance, las siguientes modificaciones introducidas por la Norma Foral 3/2013:

■ Utilización de vivienda

A diferencia de lo ocurrido hasta ahora, en que la valoración se medía por la aplicación de un porcentaje (2% o 0,25% si los valores catastrales habían sido revisados o modificados y habían entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994) sobre el valor catastral de la vivienda, a partir de ahora se diferencia, a efectos de la valoración de dicha retribución en especie, que la vivienda sea propiedad del empleador o que no lo sea:

- En caso de que la vivienda sea propiedad del pagador, la valoración será el importe resultante de multiplicar el 8% al valor por el que deban computarse según lo dispuesto en la Norma Foral 2/2013 del Impuesto sobre el Patrimonio (ver nuestra reseña Foral 4-2013). No obstante, durante los ejercicios 2013, 2014 y 2015, debido al régimen transitorio establecido en dicha Norma Foral 2/2013, el porcentaje será el 16%.
- En caso de que la vivienda no sea propiedad del pagador, el importe de la retribución en especie será por el coste que suponga para éste, tributos y gastos incluidos, sin que la valoración resultante pueda ser inferior a la que hubiera correspondido si la vivienda fuera del empleador.

Asimismo, en ambos casos, se especifica expresamente que, si el empleador satisface los gastos derivados del uso de la vivienda (consumos de agua, gas, electricidad, etc.), se considerará retribución en especie por el coste que suponga para el pagador.

■ Utilización o entrega de vehículos

Se amplía también el abanico de esta utilización o entrega, a efectos de la valoración de la retribución en especie, a ciclomotores y motocicletas, embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y aeronaves, estableciéndose las mismas reglas de valoración para todos ellos.

En cuanto a dicha valoración, se mantiene la existente hasta ahora para el caso de que el vehículo sea propiedad del pagador⁷. La diferencia estriba en la modificación introducida para el caso de que el vehículo no sea propiedad del empleador, en cuyo caso la valoración de la retribución en especie se medirá por el coste que suponga para éste, tributos y gastos incluidos (hasta ahora, el 20% sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo).

⁷ Es decir, (i) en el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación; (ii) en el supuesto de uso, el 20% anual del coste de adquisición para el pagador; y (iii) en el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectúa teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

Asimismo, en ambos casos, se especifica expresamente que, si el empleador satisface igualmente los gastos inherentes a la utilización del vehículo (reparaciones, combustible, parking, etc.), se considerará retribución en especie por el coste que suponga para el pagador

3.4 Integración y compensación de rentas en la base imponible general

La base imponible general del IRPF se ha venido calculando tradicionalmente mediante el resultado de sumar los siguientes saldos: (i) por un lado, el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, además de determinadas imputaciones de renta⁸, los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, del capital inmobiliario (salvo los procedentes de viviendas), y del capital mobiliario procedente de la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente en el sentido del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades⁹; y (ii) por otro, el saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se hubieran puesto de manifiesto con ocasión de transmisión de elementos patrimoniales.

Pues bien, a este respecto, la Norma Foral 3/2013 deja de permitir la compensación de los rendimientos derivados de actividades económicas con el resto de rendimientos de la base imponible general, los cuales pasan a configurar un saldo independiente (segundo saldo) en la determinación de dicha base imponible general (que se pasa a conformar por la suma de tres saldos, en vez de dos como hasta ahora).

Así, los rendimientos derivados de actividades económicas se van a integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, de tal manera que, si el resultado arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos de actividades económicas obtenidos en los años siguientes, en los términos del artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (compensación de bases imponibles negativas).

Adicionalmente, se establece que, si el saldo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales (que pasa a ser el tercer saldo) arroja saldo negativo¹⁰, su importe se compensará con el saldo positivo resultante de la suma de los dos primeros saldos correspondientes a los rendimientos obtenidos en el mismo periodo impositivo, con el límite del 10% de dicho saldo; y si, tras dicha compensación, quedase aún saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes, igualmente respetando el mismo orden.

⁸ Imputación de sociedades en régimen de transparencia fiscal internacional, a los socios de instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales, de AIE's y de UTE's.

⁹ Por lo que el saldo podía ser perfectamente negativo, si así lo eran los rendimientos netos de las actividades económicas.

¹⁰ Hasta ahora, su importe se compensaba con el saldo positivo de la totalidad de los rendimientos obtenidos en el mismo periodo impositivo, con el límite del 25% de dicho saldo; y si, tras dicha compensación, quedase aún saldo negativo, su importe se compensaba en los cuatro años siguientes, respetando el mismo orden.

3.5 Otras modificaciones

- A efectos de las deducciones en la cuota íntegra por alquiler (20% de las cantidades satisfechas, con un límite de 1.600 euros anuales) y por adquisición de vivienda habitual (18% de las cantidades invertidas y de los intereses satisfechos, con un límite de 1.800 euros), de la base de la deducción se deberá restar el importe de las subvenciones que, en su caso, el contribuyente hubiere recibido y que hayan resultado exentas del Impuesto, bien para el alquiler de vivienda o bien para la compra o rehabilitación de la misma.
- Sin perjuicio de que se establece la posibilidad de limitarlas reglamentariamente, se incluyen como ganancias patrimoniales exentas del Impuesto las ocasionadas como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, realizada en el curso de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre que dicha vivienda habitual sea la única vivienda de la que el contribuyente sea titular.

4. MEDIDAS PARA PROTEGER LA DEUDA TRIBUTARIA EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA

Al margen de introducir en la Norma Foral General Tributaria las disposiciones ya introducidas en territorio de régimen común por el Real Decreto-Ley 20/2011 sobre la asistencia mutua¹¹ (transposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010), la Norma Foral 3/2013 introduce muchas modificaciones puntuales al articulado de la Norma Foral General Tributaria con el objeto de proteger la deuda tributaria en aquellas situaciones en las que, en la práctica, se han detectado obstáculos y dificultades para su recaudación, así como para endurecer las sanciones con el fin de disuadir prácticas elusivas de su pago.

4.1 Sucesión en las obligaciones tributarias de entidades disueltas y liquidadas

Hasta ahora, la Norma Foral General Tributaria permitía transmitir a los socios, partícipes o cotitulares las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial, con el límite del valor de la cuota de liquidación.

¹¹ Se entiende por asistencia mutua “*el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que la Administración tributaria preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios*” (artículo 1.2 de la Norma Foral General Tributaria).

Ahora se extiende la responsabilidad también a las percepciones patrimoniales recibidas por éstos en los cuatro años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere el artículo 39 de la Norma Foral General Tributaria amplían su límite al valor determinado conforme al párrafo anterior.

4.2 Derivación de la responsabilidad tributaria

■ Responsabilidad subsidiaria

Se elimina un supuesto de responsabilidad (que se *reconduce* a responsabilidad solidaria) y se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro, contra los administradores de hecho o de derecho de aquellas empresas que (i) presenten autoliquidaciones sin ingreso, y (ii) pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación. A estos efectos:

- Se considera que se han realizado sin ingreso las autoliquidaciones cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos no supere el 50% del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas por cada concepto tributario durante el año natural.
- Se presume que no hay intención real de cumplimiento cuando se hubiesen satisfecho créditos no preferentes de terceros con vencimiento posterior a la fecha en la que las obligaciones se devengaron o resultaron exigibles.

En esta misma línea, se amplía, por otro lado, el supuesto de responsabilidad subsidiaria a los administradores concursales cuando se hubiesen satisfecho créditos de terceros que no fuesen preferentes a los tributarios, con el límite de los importes incorrectamente abonados.

■ Responsabilidad solidaria

Se incluyen las siguientes modificaciones relativas a los responsables solidarios:

- En el caso de la derivación al responsable solidario, el plazo de prescripción para la exigibilidad a éste de la deuda comienza a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

La novedad a este respecto introducida por la Norma Foral 3/2013 consiste en que si el hecho que constituye el presupuesto de la responsabilidad se produce con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción comienza a computarse desde el día en que se produce ese hecho habilitante.

- Se *reconduce* el supuesto de responsabilidad subsidiaria eliminado (antigua letra f) del artículo 42.1) a un supuesto de responsabilidad solidaria general por las deudas tributarias y sanciones, que alcanza (i) por un lado, a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichas personas jurídicas, y (ii) por otro, a las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios. Esta responsabilidad solidaria se extiende a las deudas tributarias y sanciones de unos y otros.

Para ello, es necesario que resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

- Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, destinado igualmente a facilitar la acción de cobro, contra los administradores de hecho o de derecho, socios con una participación directa o indirecta de al menos el 20%, así como los cónyuges, parejas de hecho, ascendientes y descendientes de ambos hasta el segundo grado de aquellas empresas que hubieran practicado retenciones que estuvieran pendientes de ingreso. La responsabilidad se extiende a los importes que de dichas retenciones se hubieran deducido dichas personas en sus autoliquidaciones del IRPF (en el caso de haberse realizado ingresos parciales de las cantidades retenidas, se entenderá que la deuda pendiente de pago corresponde proporcionalmente a cada uno de los retenidos).

4.3 Interrupción de la prescripción

La norma Foral 3/2013 establece la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación cuando la acción de la Administración se dirija inicialmente frente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario.

4.4 Procedimientos concursales

- Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias

Se prohíbe el aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación mercantil, por lo que su solicitud será inadmitida. De esta manera, se trata de impedir que en la práctica otros créditos tengan mayores posibilidades de cobro que los adeudados a la Hacienda Pública.

- Prescripción tributaria

Se introduce una modificación en la regulación relativa al reinicio del cómputo del plazo de prescripción en los casos en que éste hubiera quedado interrumpido por la declaración de concurso del deudor, quedando de la siguiente manera:

- El cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Antes se reiniciaba cuando se recibía la resolución.
- Si se hubiere aprobado un convenio, se reiniciará (i) en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo; y (ii) cuando resulten exigibles al deudor respecto de las sometidas al convenio. Este plazo no se ha modificado.

4.5 Medidas cautelares

La Administración tributaria tiene facultades para la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente (i) cuando existan indicios racionales de que, de no adoptarse tales medidas, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado; (ii) siempre que sean proporcionales al daño que se pretenda evitar; y (iii) sólo si no se produce un perjuicio de difícil o imposible reparación. Estas medidas podrán hacerse efectivas en cualquier momento de un procedimiento de gestión tributaria, de inspección o de recaudación.

A este respecto, la novedad introducida por la Norma Foral 3/2013 se refiere a que, cuando se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, podrán acordarse igualmente estas medidas cautelares en relación con cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

4.6 Comprobación de créditos fiscales de ejercicios prescritos o caducados

Pese a la prescripción o caducidad del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la Norma Foral General Tributaria ha venido estableciendo que la Administración podrá, en todo caso y pese a que de las mismas no puede originarse liquidación tributaria alguna, realizar las oportunas actuaciones de comprobación e investigación para determinar la “*realidad, procedencia y cuantía*” de las bases imponibles negativas o de cualquier otro crédito tributario cuya “*compensación, deducción, devolución o disfrute*” pretendan los obligados tributarios, cualquiera que sea el ejercicio en que se originó el derecho a los mismos.

En esta línea, también se ha venido estableciendo que, en estos casos de compensación o deducción de créditos provenientes de ejercicios prescritos o caducados, debe acreditarse por el obligado tributario “*la procedencia y cuantía de los mismos*” mediante la exhibición de las autoliquidaciones en que se incluyeron, de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales.

Si bien no con la misma redacción, pero sí con una muy similar, la Ley General Tributaria en vigor en territorio de régimen común también recoge estas precisiones, y lo cierto es que los tribunales de justicia continúan en la línea de considerar que ello sigue sin habilitar a la Administración tributaria para modificar las bases impositivas negativas o los créditos tributarios provenientes de ejercicios prescritos, en la medida en que tengan una incidencia directa en ejercicios no prescritos objeto de comprobación.

Esa necesidad de asegurar que la Administración tributaria pueda *retocar* esos créditos tributarios prescritos o caducados es la razón de que la Norma Foral 3/2013 haya pretendido ampliar las actuaciones de los órganos de la Diputación Foral de Bizkaia, ya que, pese a no poder originar ninguna liquidación tributaria respecto de dichos ejercicios prescritos o caducados, sí que se señala ahora que las actuaciones incluirán “la constatación de la concurrencia en aquellos ejercicios de los presupuestos de hecho necesarios para el nacimiento del derecho a la compensación, aplicación o devolución correspondientes”¹².

4.7 Procedimientos de embargo

- Diligencias de embargo y anotación preventiva

Se establece la posibilidad de acordar la prohibición de disponer sobre los bienes muebles e inmuebles de una sociedad cuando se hayan embargado por la Administración tributaria las acciones o participaciones de esta sociedad al obligado tributario.

Es decir, el embargo no sólo podrá acordarse sobre las acciones o participaciones de la sociedad que posea directamente el obligado tributario, sino que la prohibición de disponer se podrá extender a los bienes muebles e inmuebles que posea esa sociedad.

Para ello:

- Al obligado tributario le deberían haber embargado las acciones o participaciones de la sociedad titular de los bienes muebles e inmuebles, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella; y
- El obligado tributario habría de ejercer el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de la sociedad titular de los bienes muebles e inmuebles, en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

¹² En clara referencia, dados los términos utilizados, a la definición del hecho imponible en la propia Norma Foral General Tributaria: “*El presupuesto fijado por la Norma Foral para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*” (artículo 20).

La prohibición de disponer sobre los bienes muebles e inmuebles, cuya anotación preventiva se podrá realizar en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad, se podrá levantar por la Administración tributaria en el caso de que la sociedad acredite que su mantenimiento le podría ocasionar perjuicios de difícil o imposible reparación.

- Competencias de investigación patrimonial en los procesos de delito contra la Hacienda Pública

La Norma Foral 3/2013 establece la competencia de los órganos de recaudación de Hacienda Foral de Bizkaia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pudiera resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito (para lo cual también podrá, entre otras cosas, adoptar medidas cautelares).

La Hacienda Foral de Bizkaia deberá dar cuenta al juez penal de las actuaciones que lleve a cabo, de sus incidencias y resultados, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

4.8 Régimen sancionador

- Sanciones en el caso de derivación de responsabilidad

Como es conocido, la responsabilidad tributaria puede alcanzar en algunos casos a las sanciones. La novedad de la Norma Foral 3/2013 a este respecto es que se amplía a las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad el efecto de la suspensión automática de las sanciones impugnadas en tiempo y forma, así como la no exigibilidad de intereses de demora hasta que finalice el periodo voluntario de pago abierto por la resolución que ponga fin a la vía económico-administrativa. Estos efectos se aplicarán, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor como por el propio responsable.

Esto no es aplicable a las deudas tributarias objeto de derivación y a las responsabilidades por el pago de las deudas cuando la responsabilidad se deba a las actuaciones dolosas del responsable reguladas en el artículo 41.4 de la Norma Foral General Tributaria.

- Inicio del procedimiento para sanciones no pecuniarias

Los procedimientos sancionadores han de iniciarse con anterioridad al plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la liquidación o resolución.

La Norma Foral 3/2013 extiende ese plazo para las sanciones no pecuniarias de forma que, para esos casos, el plazo de los seis meses se computa a partir de que se hubiese notificado o se entendiera notificada la sanción pecuniaria.

- Efectos de las regularizaciones voluntarias

La experiencia acumulada en los procesos de regularización tributaria de los últimos años ha hecho aconsejable reforzar sus garantías, tanto para la Administración como para los contribuyentes. La Norma Foral General Tributaria (en su artículo 185) establece que, cuando la Administración tributaria estime que una infracción tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo, que queda suspendido en tanto la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de actuaciones o se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal.

Ahora, la Norma Foral 3/2013 añade que, si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria (lo que implica reconocimiento y pago completos de la deuda tributaria) antes del inicio de actuaciones de comprobación e investigación, el obligado tributario quedará exento de responsabilidad penal aunque la infracción pudiera haber sido constitutiva de delito contra la Hacienda Pública en su momento, pudiendo la Administración continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal.

En este caso y debido al diferente plazo de prescripción fiscal (4 años) y penal (5 años), se establece igualmente que no se devolverán las cantidades pagadas correspondientes a ejercicios prescritos o caducados que hayan servido para obtener esta exoneración de responsabilidad penal.

- Endurecimiento del régimen sancionador

Con carácter general, para las sanciones contempladas en los artículos 203 al 213 de la Norma Foral General Tributaria, la Norma Foral 3/2013 duplica los importes de las multas pecuniarias fijas que en dichos artículos se establecen o los importes mínimos de sanción, cuando ésta se corresponde con una multa pecuniaria proporcional.

Por lo que respecta a las sanciones por infracciones contempladas en los artículos 196 a 198 de la Norma Foral General Tributaria, este endurecimiento se ha concretado en:

- Infracción por dejar de ingresar dentro de plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria (artículo 196): Multa pecuniaria proporcional del 100 al 250% (antes, con carácter general, del 50 al 200%, y del 75 al 200% si se había dejado de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta practicados o tributos efectivamente repercutidos).
- Infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 197): Multa pecuniaria proporcional del 100 al 250% (antes, del 50 al 200%).

- Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (artículo 198): Multa pecuniaria proporcional del 100 al 250% (antes, del 50 al 200%).

Por lo demás, se mantienen las multas pecuniarias proporcionales del 15 y del 50%, respectivamente, cuando las infracciones tributarias consisten en acreditar indebidamente partidas a compensar o deducir en la base imponible o partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes (artículo 200).

- Resistencia u obstrucción de la labor de la Administración tributaria

En concreto, para este tipo de infracción tributaria (artículo 209 de la Norma Foral General Tributaria), y al margen de lo comentado de que se han duplicado los importes de las multas pecuniarias fijas, se han endurecido también las sanciones para el caso de que el obligado tributario, siendo objeto de un procedimiento de comprobación e investigación, de comprobación restringida de comprobación reducida o de comprobación limitada, hubiera cometido las siguientes infracciones:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

Estas infracciones serán sancionadas, en el caso de que el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas y se refiera a información relativa con esas actividades, de la siguiente forma:

- Si la infracción consiste (i) en la no aportación o en no facilitar el examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control, o (ii) en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas o locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones: Multa proporcional del 2% de la cifra de negocios en el último periodo de liquidación cuyo plazo de declaración haya finalizado a la fecha de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si la infracción consiste en la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:
 - ◆ Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
 - ◆ Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento.
 - ◆ Multa pecuniaria proporcional del 3% de la cifra de negocios en el periodo impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado a la fecha de comisión de la infracción, con un mínimo de 30.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

5. MEDIDAS PARA PROTEGER LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Tal y como comentábamos al comienzo de esta Reseña, terminamos la misma con el desglose de una serie de medidas introducidas en la normativa del IVA por la Ley 7/2012, encaminadas igualmente a proteger la deuda tributaria en los casos en los que el deudor entra en situación de concurso de acreedores. En estos casos, el deudor concursado:

- Deberá presentar dos declaraciones-liquidaciones en el período de liquidación en que tenga lugar dicha declaración de concurso: (i) una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y (ii) otra por los posteriores.
- En la declaración-liquidación referida a los hechos imponible del período anteriores a la declaración de concurso, se deberán aplicar todos los saldos acumulados a compensar de periodos anteriores a dicha declaración.
- El derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación del período de liquidación en el que se hubieran soportado, permitiéndose ejercer dicho derecho a la deducción mediante la rectificación de dicha declaración-liquidación, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años.
- La rectificación de las cuotas deducidas que se correspondan con la rectificación de las facturas realizadas por los acreedores, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a su deducción, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

- En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso:
 - El sujeto pasivo deberá rectificar las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración del período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.
 - Si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá rectificar las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

Por otro lado, se introduce en la normativa del IVA un ajuste técnico en la redacción de los supuestos en los que procede la rectificación al alza de las cuotas en caso de conclusión del concurso, para adecuarlo a la nueva Ley Concursal. A este respecto, el acreedor que hubiese modificado la base imponible con ocasión de dicha declaración, debe modificarla de nuevo al alza mediante la emisión de factura rectificativa en los siguientes casos:

- Cuando sea 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.

El presente boletín de Novedades Fiscal-Foral contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Marzo 2013. Garrigues Norte, S.L.P. quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues Norte, S.L.P.