

NUEVAS MEDIDAS TRIBUTARIAS APROBADAS POR EL REAL DECRETO-LEY 12/2012

Entre otras novedades tributarias, se aprueba una medida extraordinaria por la que los contribuyentes del IRPF, Sociedades y No Residentes, tienen la oportunidad de regularizar sus bienes y derechos no declarados, mediante la presentación de una declaración especial y el ingreso de un gravamen del 10% de su importe o valor de adquisición, sin recargos, intereses ni sanciones.

Estimado/a cliente/a:

En el BOE del pasado día 31 de marzo se ha publicado *El 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*, en vigor desde el pasado día 31 de marzo, y que contempla una serie de medidas de carácter excepcional para favorecer la atracción de rentas y contribuir a la consolidación fiscal, entre las que se incluye una amnistía fiscal hasta el 30 de noviembre de 2012.

Concretamente, además de la regularización -o amnistía- fiscal, contempla una serie de medidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como, para dotar de mayor autonomía financiera a los Ayuntamientos, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Impuesto sobre Sociedades

Estas medidas tratan de incrementar su rendimiento, aumentando el esfuerzo fiscal, fundamentalmente, de las grandes empresas. Estas medidas van en línea con las introducidas ya por el Real Decreto-ley 9/2011, que limitó la compensación por las grandes empresas de las bases negativas que habían generado en ejercicios anteriores; difirió la deducción de los fondos de comercio financieros por la adquisición de sociedades en el exterior; e incrementó el importe de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

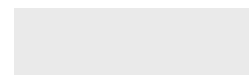
Limitación a la deducibilidad de gastos financieros

Con efectos para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1 de enero de 2012** desaparece la regla de subcapitalización, sustituyéndose por un régimen de limitación a la deducibilidad de gastos financieros. Las principales **características** de esta limitación son las siguientes:

- Los gastos financieros netos son deducibles con el **límite del 30% del beneficio operativo¹ del ejercicio**. A estos efectos se consideran **gastos financieros netos** el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los gastos financieros considerados no deducibles .
- En todo caso, son deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.
- Exclusiones. Esta limitación a la deducibilidad de gastos financieros no es aplicable en los siguientes casos:
 - ✓ A las **entidades que no formen parte de un grupo mercantil**, salvo que los gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación, directa o indirecta, en la entidad de al menos el 20%, o bien los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20%, excedan del 10% de los gastos financieros netos.
 - ✓ A las **entidades de crédito**. No obstante, si tributan en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite del 30% se calcula teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades.
- Los gastos financieros netos que **no hayan sido objeto de deducción en un ejercicio** podrán deducirse en los períodos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período correspondiente, y con el límite conjunto del 30% del beneficio operativo del período.
- En el caso de que los gastos financieros netos del período no alcanzaran el límite del 30% citado, ese defecto **se añadirá para el cómputo del límite** para los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.
- En el caso de las **Agrupaciones de Interés Económico (AIE)**, los gastos financieros netos que no sean deducibles se imputan a los socios y nos son deducibles por la propia Agrupación.
- Las entidades que tributen en **régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales)** deben aplicar el límite previsto refiriéndolo al grupo fiscal, teniendo en cuenta que los gastos financieros netos de una entidad **pendientes de deducir** en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducen con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad. En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejaran de pertenecer a éste o se produjera la extinción del mismo, las entidades del grupo asumirán el derecho a la deducción de los gastos pendientes de deducir en la proporción en que hubieren contribuido a su generación.

Se deroga libertad de amortización para nuevas inversiones

¹ El **beneficio operativo** se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado según las reglas contables, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles



Con efectos **a partir del 31 de marzo de 2012**, se procede a la **derogación de la libertad de amortización para inversiones** efectuadas en elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevas, inicialmente prevista para los períodos impositivos iniciados en los años 2011 a 2015, y se establece un régimen transitorio.

Este beneficio fiscal consistía en que, a efectos fiscales, sin necesidad de imputación contable, mediante **un ajuste en la base imponible del Impuesto**, se puede amortizar libremente determinados bienes adquiridos y bajo determinadas circunstancias.

Este incentivo fue introducido, para los ejercicios 2011 y 2012, por el Real Decreto-ley 6/2010 y estaba supeditado al mantenimiento del empleo. No obstante, el Real Decreto-ley 13/2010 modificó dicho régimen especial de libertad de amortización, estableciendo la posibilidad de amortizar el mismo tipo de elementos pero sin necesidad de dar cumplimiento al requisito de mantenimiento de empleo.

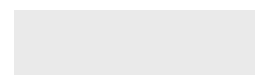
Esto afectaba a los activos puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, y también a los puestos a disposición del sujeto pasivo con posterioridad al 3 de diciembre de 2010 y antes del primer período impositivo que se iniciara a partir del 1 de enero de 2011 (cuando no se hubiera cumplido con los requisitos de mantenimiento de empleo existentes en el régimen anterior), en este último caso solo en los períodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2011. En el caso de elementos puestos a disposición con anterioridad a esa fecha de 3 de diciembre de 2010, se aplicaría el régimen inicial, es decir, sujeto al requisito de mantenimiento de empleo.

Ahora, el período previsto de 5 años para la aplicación de este beneficio fiscal (entre 2011 y 2015) ha quedado reducido a los ejercicios iniciados en 2011 (en los ejercicios 2009 y 2010 también se aplicó pero con mantenimiento de empleo).

Los sujetos pasivos **que realizaron inversiones antes de 31 de marzo de 2012** que podían acogerse a libertad de amortización y que tengan cantidades pendientes de amortizar, podrán seguir acogiéndose a dicho beneficio (sin que tengan que revertir cantidades previamente amortizadas).

No obstante, para los **períodos impositivos iniciados en los años 2012 ó 2013**, se establecen unas **limitaciones** a su aplicación, siempre que los sujetos pasivos no tuvieran la condición de entidad de reducida dimensión en los ejercicios en los que se realizaron las inversiones:

- ✓ Las cantidades pendientes procedentes de inversiones que han generado derecho a aplicar la **libertad de amortización con mantenimiento de**



empleo pueden aplicarse con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

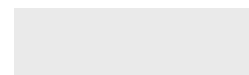
- ✓ Las cantidades pendientes procedentes de inversiones que han generado derecho a aplicar la **libertad de amortización por inversiones nuevas a partir del año 2011** pueden aplicarse con el límite del 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

Si hubiese **cantidades pendientes de aplicación** por los dos incentivos anteriores, se aplica en primer lugar las cantidades pendientes por libertad de amortización con mantenimiento de empleo con el límite del 40%. Sólo en caso de que dichas cantidades pendientes no alcancen el límite del 20% previsto para las cantidades pendientes procedentes de inversiones nuevas efectuadas a partir de 2011, pueden aplicarse estas últimas, hasta el importe de la diferencia entre el 20% y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo por la libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

Estos límites también resultan aplicables a las **inversiones en curso** realizadas hasta el 31-3-2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación cualquiera de los dos beneficios fiscales a la libertad de amortización comentados (con mantenimiento de empleo y por inversiones en elementos nuevos efectuadas a partir de 2011).

Esta limitación a la libertad amortización en 2012 y 2013 para bienes adquiridos antes de 31 de marzo de 2012 que podían acogerse a dicho beneficio no es aplicable a empresas que en el ejercicio de la inversión correspondiente cumplieran los requisitos para aplicar el **régimen especial de empresas de reducida dimensión**. Por lo tanto, estas empresas podrán seguir amortizando libremente dichos activos.

Además, recordemos que **las empresas de reducida dimensión tienen un régimen propio de libertad de amortización para activos nuevos** (que no se ha modificado) cuando se incremente el empleo (durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período en que los bienes entren en funcionamiento, respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores), siempre que el incremento se mantenga durante un período mínimo adicional de otros 24 meses. En todo caso, el máximo de inversión que puede acogerse a esta libertad de amortización será el resultado de multiplicar por 120.000 euros el referido incremento de plantilla (calculado con 2 decimales).



Fondo de comercio en compra de negocios o derivado de operaciones de fusión

Para los **períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013** la cantidad deducible del resultado contable para determinar la base imponible es objeto de **reducción**, pasando del 5% anual máximo del importe del fondo de comercio **al 1%** de dicho importe.

A partir del **período impositivo que se inicie desde el 1-1-2014** se recupera la cantidad máxima deducible del 5% del importe del fondo de comercio.

Novedades en la transmisión de participaciones en entidades no residentes

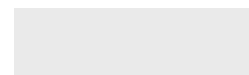
Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, se modifica el régimen de **exención en la transmisión de participaciones** en entidades no residentes en territorio español, introduciendo la **aplicación de una serie de reglas de proporcionalidad de la exención** en función del período de tiempo en el que se cumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

Esta medida va dirigida básicamente a suavizar los requisitos de la exención aplicable a las rentas que deriven de la transmisión de las participaciones en dichas entidades, permitiendo la exención respecto a las rentas que deriven de períodos en los que se cumplen los requisitos para dicha exención, aunque haya otros períodos en que no se haya cumplido alguno de dichos requisitos.

Nuevo gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de entidades no residentes

Con efectos **desde el 31 de marzo de 2012** se permite, a **opción del sujeto pasivo**, no integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los dividendos y participaciones en beneficios de determinadas entidades no residentes, así como las plusvalías obtenidas en la transmisión de la participación de estas entidades, siempre que los mismos **se sujeten a un gravamen especial** del Impuesto sobre Sociedades.

- *Requisitos de la entidad participada:*
 - En el caso de dividendos y participación en beneficios el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente debe ser al menos del 5%, y haberse mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, mantenerse posteriormente durante el tiempo necesario para completar el plazo del año.
Asimismo los beneficios de la entidad participada deben proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los mismos términos que los previstos para la exención de dividendos de entidades no residentes. Este requisito se puede determinar para cada entidad,



directa o indirectamente participada, por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el período de tenencia de la participación.

- En el caso de plusvalías derivadas de la transmisión de valores el porcentaje de participación debe ser del 5% el día en que se produzca la transmisión. Adicionalmente los beneficios de la entidad participada deben proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los mismos términos que los previstos para la exención de dividendos de entidades no residentes. Este requisitos debe cumplirse durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, cuya transmisión se realice en el año 2012.

- *Base imponible:*
 - En el caso de **dividendos** o participaciones en beneficios es su importe íntegro, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pueda derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.

 - En el caso de **plusvalías** es la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.

- *Cuantía:*
 - El tipo del **gravamen especial es el 8%**. No obstante, en el caso de transmisión de valores la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación tributa al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.

Deducción por doble imposición internacional:

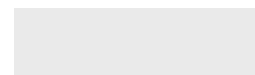
Los dividendos o participaciones en beneficios y las plusvalías sujetos a este gravamen especial no generan derecho a aplicar estas deducciones.

Gasto contable:

El gasto correspondiente a este gravamen especial no es deducible en la base imponible.

Devengo:

Los dividendos o participaciones en beneficios se devengan el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente. Las plusvalías por la transmisión de valores, el día en que se produzca la misma.



Plazo de ingreso:

El gravamen especial debe autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo.

No obstante, si al inicio del indicado plazo no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

Deducciones en cuota. Reducción del límite sobre la cuota

En relación con la aplicación de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se introducen dos tipos de modificaciones, **una de carácter temporal** para los períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013 y **otra de carácter permanente** aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2012.

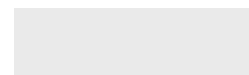
La primera se ha centrado en **reducir el actual límite conjunto sobre la cuota íntegra** para la determinación del importe máximo de las deducciones que es aplicable en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013. Se ha optado por mantener el actual régimen de deducciones, limitando únicamente el importe total que puede ser deducido en función de la cuota íntegra obtenida por la sociedad.

Las modificaciones en los **años 2012 y 2013** se han concretado en los siguientes aspectos:

- El **límite general** para la aplicación de deducciones por incentivos a la inversión aplicable sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones **es objeto de reducción del 35% al 25%**. Este límite **es del 50%** (en lugar del 60%) cuando el importe de la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica correspondiente a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.
- Asimismo el límite anterior se aplica a la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, que se computa a efectos del cálculo del citado límite.

Por otro lado, y con efectos para los **períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012** y **con carácter indefinido**, se introducen las siguientes modificaciones:

- Las cantidades correspondientes al período impositivo **no deducidas por insuficiencia de cuota** pueden aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan **en los 15 años** (antes 10 años) inmediatos y sucesivos.



- También se incrementa el plazo para las **deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica** de los 15 a los **18 años** inmediatos y sucesivos.

Como **régimen transitorio** se establece que el plazo anterior de 15 ó 18 años, según corresponda, es también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de **1-1-2012**. Así, el plazo de 18 años para la aplicación de la deducción por **fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación** es sólo aplicable a aquellas pendientes de aplicación en los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2012, ya que la misma está actualmente derogada.

Novedades para los pagos fraccionados de 2012 y 2013

Con efectos para los períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, para los sujetos pasivos cuyo **importe neto de la cifra de negocios** en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los mencionados períodos impositivos **sea, al menos, de 20 millones de euros**, el importe del pago fraccionado **no puede ser inferior** a las siguientes cuantías:

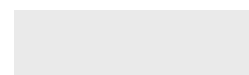
- a) Con carácter general, el **8% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias** del ejercicio de los tres, nueve, u once primeros meses de cada año natural, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos, si bien se tienen en cuenta los límites a su compensación establecidos para estos períodos impositivos.
- b) No obstante, el porcentaje es del **4% para aquellas entidades en las que al menos el 85% de los ingresos** de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones para evitar la doble imposición internacional de participaciones o establecimientos permanentes o la deducción por doble imposición interna de dividendos al 100%.

En cualquier caso, para el **próximo pago fraccionado, cuyo plazo de declaración vence el 20 de abril de 2012** los porcentajes anteriores son, respectivamente, **del 4% y del 2%**.

Adicionalmente, a este pago fraccionado no le resulta de aplicación la nueva limitación a la deducibilidad de gastos financieros introducida con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2012.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Con efectos a partir del 31 de marzo de 2012, se retoca este Impuesto para aplicar las modificaciones efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades en relación con la



eliminación de la **libertad de amortización prevista para activos adquiridos entre 2011 y 2015**, al tiempo que se determina la tributación de la renta obtenida en la posterior transmisión del bien que hubiera sido objeto de dicha amortización acelerada, de tal manera que se establece un nuevo cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

Modificaciones relativas al Impuesto sobre las Labores del Tabaco

Con efectos a partir del 31 de marzo de 2012:

- Se modifica la **definición de tabaco para fumar**, asimilándola a la picadura para liar cuando haya sido vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos, con el fin de tener el mismo tratamiento.
- Se **reduce en dos puntos el tipo proporcional**, que depende del precio de venta, y se incrementa a su vez el tipo específico vinculado al número de unidades.

Modificaciones relativas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

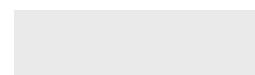
Con efectos a partir del 31 de marzo de 2012, se convierte en potestativa para los Ayuntamientos la **aplicación de la reducción de la base imponible** cuando se modifican los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Se introducen las siguientes novedades respecto a esta reducción:

- La reducción tendrá como **porcentaje máximo el 60%** (hasta ahora se establecía también un límite mínimo del 40%). Se mantiene la facultad de los ayuntamientos de poder fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción;
- se modifica el **período de aplicación** de la reducción que, en su caso, se aplicará **como máximo**, respecto de cada uno de los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales (hasta ahora, se aplicaba respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, sin contemplar este período como límite máximo).

Amnistía fiscal para rentas no declaradas

Se introduce por este Real Decreto-ley la **posibilidad de regularizar** los bienes o derechos que no deriven de rentas declaradas en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes mediante una **declaración tributaria especial**.



En concreto, la regularización se realizará **ingresando un 10% del importe o valor de adquisición** de los bienes o derechos que se estarían regularizando, sin que se devenguen ni resulten exigibles sanciones, intereses ni recargos por declaración extemporánea e ingreso fuera de plazo. El importe que se declare será considerado "renta declarada" a los efectos de los tres impuestos indicados.

Sobre esta declaración especial, cabe destacar los siguientes aspectos:

- Los bienes y derechos que pueden regularizarse son aquéllos de los que el sujeto hubiera sido titular antes de la finalización del último período impositivo **cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012**. En el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente cuando el ejercicio sea el año natural alcanza, por tanto, a los bienes y derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010. En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, habrá que estar a cada tipo de renta, dado que en este caso el devengo se determina, de forma general, por cada obtención de renta.
- La declaración especial deberá incluir **un detalle que permita identificar los bienes o derechos regularizados**, lo que permitirá un mayor control de dichos bienes o derechos tanto para la comprobación de las regularizaciones efectuadas como para las declaraciones impositivas futuras derivadas de dichos bienes, al igual que facilitará el control de los bienes no regularizados cuando éstos pretendan declararse, en su caso, en otro momento.
- No podrá presentarse esta declaración especial para **impuestos y períodos declarados después del inicio de las correspondientes actuaciones** de comprobación e investigación de la Administración tributaria en relación con dichos impuestos y períodos.
- Si la Administración tributaria estimase que el obligado ha regularizado su situación tributaria (lo que implica reconocimiento y pago completos de la deuda tributaria) antes del inicio de actuaciones de investigación o comprobación, **el obligado 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.
- El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas **aprobará el modelo de declaración**, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso **finalizará el 30 de noviembre de 2012**.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,

Miquel Querol Pitarch

