



Abril 2012

REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

El pasado 30 de marzo se publicó 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, que entró en vigor el pasado 31 de marzo de 2012. A continuación, exponemos un resumen de las modificaciones introducidas más relevantes:

1.- MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A. MEDIDAS DE CARÁCTER INDEFINIDO

a) Eliminación de la libertad de amortización

- La Ley 4/2008, de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, introdujo en la Disposición Adicional Undécima del TRLIS la posibilidad de amortizar libremente aquellos elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad económica, siempre y cuando mantuvieran, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que dichos elementos entrasen en funcionamiento, su plantilla media respecto a los 12 meses anteriores. Este incentivo fiscal nació con vigencia temporal, en concreto para los años 2009 y 2010. Posteriormente, el Real Decreto ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, da nueva redacción a este incentivo ampliando el ámbito temporal a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 y 2012. Finalmente, el Real Decreto-ley 13/2010, amplía, nuevamente, el ámbito temporal. En concreto, para las inversiones nuevas cuya puesta a disposición se produzca en los períodos iniciados a partir del período impositivos 2011 y hasta el 2015 y no se condiciona a que el sujeto pasivo mantenga la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio en que dichos elementos entren en funcionamiento.
- Este RDL deroga este régimen pero se acompaña de una limitación temporal en la base imponible respecto de las cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización que se explican en el apartado B sobre medidas de carácter temporal.



b) Ampliación del límite temporal para la aplicación de deducciones pendientes por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación

- Se amplía el plazo para aplicar las deducciones de 10 a 15 años. Para las deducciones correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación pasa de 15 a 18 años.
- Los nuevos plazos se aplicarán a las deducciones pendientes al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012.

c) Exención para evitar la doble imposición internacional

Recordamos que para aplicar esta exención se deben cumplir ciertos requisitos: por un lado (i) el socio debe tener un porcentaje mínimo de participación del 5% en la entidad, (ii) Por otro lado la entidad no residente debe tributar en su país por un impuesto análogo al nuestro y, (iii) la renta obtenida proceder de beneficios empresariales. Con la modificación se flexibiliza la exención cuando se incumplen los requisitos que el legislador exige a la entidad no residente durante los años de tenencia de la participación. En concreto se introduce una regla de proporcionalidad de la exención en función del período de tiempo en el que se incumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones:

- Respecto de la parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considera exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos para la entidad no residente.
- Respecto de la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos para la entidad no residente.

d) Limitación de los gastos financieros intra-grupo ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo o para la realización de aportaciones de capital o fondos propios en estas últimas

No son deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades que forman grupo mercantil, destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la

realización de dichas operaciones. Hasta ahora estos gastos no tenían limitación alguna en cuanto a su deducibilidad.

e) Limitación general a la deducción de gastos financieros netos, en función del beneficio operativo y eliminación de la norma de subcapitalización

✓ Se aplica a:

- Entidades que formen parte de un grupo mercantil
- Entidades que no forman grupo mercantil y cuyos gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación, directa o indirecta, en el sujeto pasivo de al menos el 20%, o bien cuyos gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que el sujeto pasivo participe, directa o indirectamente, en al menos el 20%, excedan del 10% de los gastos financieros netos.
- A las entidades de crédito que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración.

✓ Cuantía del límite

- Serán deducibles hasta el 30% del beneficio operativo del ejercicio.
- Se aclara que en todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del ejercicio por importe de 1.000.000 €.
- Los gastos que no hayan podido ser deducidos podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente.
- Si los gastos financieros netos del período no alcanzan el límite anterior, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros del período se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

B. MEDIDAS PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS DURANTE LOS AÑOS 2012 Y 2013

a) Limitación de la deducción del fondo de comercio al máximo del 1% anual

La deducción anual del 5%, que se aplica sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, se reduce al 1%. El nuevo porcentaje se aplica al fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de negocios y al que surge en las operaciones de reestructuración empresarial.

El nuevo porcentaje se equipara con el que se fijó, por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, para el fondo de comercio financiero, que pasó de una deducción de la veintea

parte a ser de la centésima parte de la diferencia entre el precio de adquisición de las participaciones y el patrimonio neto de la entidad participada.

b) Limitación a la aplicación de deducciones por inversiones en función de la cuota del ejercicio

- ✓ Reducción del límite conjunto
- Se reduce el límite conjunto que se aplica a las deducciones en la cuota del Impuesto, pasando del 35% a un 25%. Recordamos que para aplicar el límite hay que restar de la cuota íntegra las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- También se reduce el porcentaje de la deducción de gastos por I+D, que pasa del 60, al 50%, cuando el importe de la deducción por I+D supera en un 10% la cuota íntegra. Además, la deducción por inversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

c) Pagos fraccionados

El TRLIS establece 2 modalidades de cálculo de los pagos fraccionados: (i) una en función de la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido (modalidad de cuota del art. 45.2 del TRLIS); y (ii) una segunda modalidad en función de la parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural (modalidad del art. 45.3 del TRLIS).

Esta segunda modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 € durante los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del periodo impositivo. El resto de sujetos pasivos en principio aplicará la modalidad de cuota del art. 45.2 del TRLIS, salvo que opte por la modalidad del art. 45.3 del TRLIS.

El RDL 12/2012 establece un importe mínimo de pago fraccionado para los sujetos que apliquen la modalidad del art. 45.3 del TRLIS, y tenga un importe de cifra de negocio de al menos 20.000.000 € en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de 2012 y 2013. De forma que en este caso, el importe de los pagos fraccionados no podrá ser inferior al 8% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9, y 11 meses de cada año natural, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar, considerando a estos efectos los límites a la aplicación de bases imponibles negativas introducidos por el RDL 9/2011 (75% de la base imponible para las entidades cuya cifra de negocio durante los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio haya sido de al menos 20.000.000 €, e inferior a 60.000.000 €; y del 50% de la base imponible si dicha cifra de negocio hubiese sido de al menos 60.000.000 €).

Este porcentaje será del 4%, en lugar del 8%, respecto del pago fraccionado correspondiente al mes de abril de 2012.

También aplicarán el 4% los sujetos pasivos en los que al menos el 85% de los ingresos correspondan a rentas exentas o dividendos con derecho a deducción por doble imposición. Este porcentaje será del 2%, en lugar del 4%, respecto del pago fraccionado correspondiente al mes de abril de 2012.

d) Limitación de las cantidades por libertad de amortización pendientes de aplicar

Como hemos comentado en el apartado A, con el RDL12/2012 se deroga la libertad de amortización de determinados elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, pero se acompaña de una limitación temporal en la base imponible respecto de las cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización:

- ✓ Inversiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto

Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el día 1 de abril de 2012 podrán seguir aplicando la libertad de amortización, regulada en la disposición adicional undécima de la ley del Impuesto, en las condiciones establecidas en dicha disposición.

- ✓ Períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013
 - Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el día 1 de abril de 2012 a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta Ley, según la redacción dada por el Real Decreto ley 6/2010, en períodos impositivos en los que no sean consideradas como empresas de reducida dimensión por tener una cifra de negocios superior a 10.000.000 €, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
 - Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el día 1 de abril de 2012 a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta Ley, según la redacción dada por el Real Decreto 13/2010, en períodos impositivos en los que no sean consideradas como empresas de reducida dimensión por tener una cifra de negocios superior a 10.000.000 €, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
 - En el caso de que los sujetos pasivos tengan cantidades pendientes de aplicar en los términos señalados en los dos párrafos anteriores, aplicarán el límite del 40% hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes según lo dispuesto en el párrafo anterior, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto en dicho párrafo y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.

- Los límites previstos en este apartado se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas hasta el día 1 de abril de 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 2 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 la disposición adicional undécima de la ley del Impuesto, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.

C. MEDIDAS APLICABLES ÚNICAMENTE DURANTE EL 2012

a) Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

- ✓ Se establece la opción de tributar a un tipo fijo del 8% por los dividendos o participaciones en beneficios y por las plusvalías originadas por la venta de valores, devengados durante el año 2012, que provengan de una entidad residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Hasta ahora dichas rentas tributaban al tipo general del Impuesto pues no tenían derecho a la exención.
- ✓ No obstante, en el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, 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, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo. Requisitos:
 - El porcentaje de participación, directo o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.
 - Los beneficios que se reparten o en los que se participa deben proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
 - La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial. En el caso de venta de las participaciones estará constituida por 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.
 - Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional.

- El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- El gravamen especial deberá 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 a que se refiere el apartado siguiente, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

b) Declaración tributaria especial para afloramiento de rentas relacionadas con bienes o derechos no declarados

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del día 1 de abril de 2012.

- Dichos contribuyentes deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos el porcentaje del 10% y no se exigirán sanciones, intereses ni recargos. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.
- No podrán acogerse a esta declaración especial los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.
- 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.

REGÍMENES ESPECIALES

✓ **Agrupaciones de interés Económico**

- Los gastos financieros netos imputados a los socios se tendrán en cuenta por éstos a los efectos de aplicar el límite de deducción de los gastos financieros.
- Se imputarán a los socios los gastos financieros que no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo.

- Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.
- Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.
- Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- ✓ **Consolidación fiscal**
 - El límite de deducción del 30% de los gastos financieros se referirá al grupo fiscal y los gastos financieros pendientes de deducir por una entidad en el momento de su integración al grupo fiscal se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de dicha entidad.
 - Cuando una entidad deje de pertenecer al grupo o se produjera la extinción del grupo, los gastos financieros pendientes de deducir tendrán el mismo tratamiento que el regulado para las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendiente de compensar.

2.- MODIFICACIONES EN EL IRPF

Se modifica este Impuesto para aplicar las modificaciones efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades en relación con la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo:

- Los contribuyentes podrán aplicar para las inversiones realizadas hasta el día 1 de abril de 2012 la libertad de amortización con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto.
- Cuando resulte de aplicación lo dispuesto para el Impuesto sobre sociedades para la libertad pendiente de amortizar libremente, los límites contenidos en el mismo se aplicarán sobre el rendimiento neto positivo regulados para las personas jurídicas.
- Cuando a partir del día 1 de abril de 2012 se transmitan elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

3.- MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

Se incrementa el tipo específico vinculado con el número de unidades que pasa del 12,7 a 19 € por cada 1.000 cigarrillos.

4.- MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (PLUSVALÍA MUNICIPAL)

En este impuesto, 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 convierte en potestativa para los ayuntamientos.

Se elimina el porcentaje mínimo de reducción de la base imponible que antes de la entrada en vigor de este RDL se establecía en el 40%.

Con efectos exclusivos para el año 2012, aquellos municipios que no hubieran aprobado la ordenanza para el establecimiento de la reducción anterior continuarán aplicando la reducción mínima del 40% y máxima del 60%, establecida en la norma, según redacción anterior a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley.

5.- MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

✓ Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.

✓ Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos

La devolución de ingresos indebidos puede iniciarse, entre otros supuestos, cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. Se añade que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad penal, a la que nos hemos referido anteriormente.

Atentamente,