

# NOVEDADES FISCALES CONTENIDAS EN EL REAL DECRETO – LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO

S·U·M·M·A  

---

4QUATRO

ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

## NOVEDADES FISCALES DEL REAL DECRETO – LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO

Novedades en materia tributaria incluidas en el Real Decreto – Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia tributaria y administrativa para la corrección del déficit público\*:

### ❖ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### - Medidas de vigencia indefinida.

- I. Limitación general a la deducibilidad fiscal de gastos financieros (pág. 5 y 6)
- II. Limitación específica a la deducción de gastos financieros por adquisiciones de participaciones intragrupo (pág. 7)
- III. Flexibilización de la exención sobre plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes (pág. 8 y 9)
- IV. Eliminación de la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo (pág. 10)
- V. Ampliación de los plazos para aplicar deducciones pendientes (pág. 11)

#### - Medidas aplicables exclusivamente en los ejercicios iniciados durante el 2012 y 2013.

- VI. Fondo de comercio. Limitación de la deducción fiscal anual máxima (pág. 12)
- VII. Limitación a la aplicación de deducciones para incentivar determinadas actividades e inversiones (pág. 13 y 14)
- VIII. Pagos fraccionados. Importe mínimo del pago fraccionado para sujetos pasivos con cifra de negocios superior a 20 millones de euros (pág. 15 y 16)

\* Las medidas tributarias en el citado Real Decreto entraron en vigor el 31 de marzo de 2012.

### ❖ **GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES.**

IX. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes (pág. 17, 18 y 19)

### ❖ **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IVTNU).**

X. Modificación en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (pág. 20)

### ❖ **PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA PARA BIENES O DERECHOS NO DECLARADOS.**

XI. Procedimiento de regularización extraordinaria para bienes o derecho no declarados (pág. 21 y 22)

### I. IS: LIMITACIÓN GENERAL A LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS FINANCIEROS.

El RD-Ley 12/2012 elimina la norma de subcapitalización (cuyo ámbito de aplicación había quedado reducido a deudas con entidades vinculadas no residentes en la Unión Europea) y la sustituye por una limitación general a la deducibilidad de gastos financieros.

Desde un punto de vista técnico la limitación, cuando resulta aplicable, supone el diferimiento fiscal del gasto financiero a ejercicios futuros en los que la limitación no resulte aplicable, de manera similar a lo que ocurre en la compensación de bases imponibles negativas.

En particular, según establece ahora la norma, los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio; siendo en todo caso deducibles aquellos gastos financieros netos que no excedan de 1 millón de euros.

La norma introduce además las siguientes precisiones:

- Por “*gastos financieros netos*” se entiende 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 que no sean deducibles por corresponder a deudas intragrupo que financien la adquisición de participaciones a otras entidades del grupo.

### I. IS: LIMITACIÓN GENERAL A LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS FINANCIEROS.

- El “*beneficio operativo del ejercicio*” es igual al resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, 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 (de al menos un 5% o con un coste de adquisición superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas intragrupo no deducibles).
- Se prevé que el exceso de gastos financieros que no haya resultado deducibles puedan deducirse en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente y con sujeción al mismo límite general. Asimismo, si los gastos financieros netos no alcanzan el límite en un determinado ejercicio, este defecto de gastos financieros netos podrá consumirse en los cinco años inmediatos y sucesivos, puesto que su importe se adicionará al límite general que resulte en tales años.
- En caso de entidades que tributen bajo el régimen de consolidación fiscal, el límite general se deberá determinar para el grupo en su conjunto. A estos efectos, se prevén para los gastos financieros netos pendientes de deducir reglas análogas a las aplicables para las bases imponibles negativas pendientes de compensación en caso de que se hayan generado antes de la integración en el grupo de consolidación fiscal, o en el caso de abandono o extinción del grupo.

### I. IS: LIMITACIÓN GENERAL A LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS FINANCIEROS.

Por último, destacar que se excluye de la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros:

- a) A las entidades que no formen parte de un grupo (según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio); salvo que
  - i. 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
  - ii. 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.
- b) A las entidades de crédito (cuando tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades).

### II. IS: LIMITACIÓN ESPECIFICA A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS POR ADQUISICIONES DE PARTICIPACIONES INTRAGRUPO.

Se trata de una medida de carácter permanente que aplica a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.

En virtud de la limitación específica establecida, no serán deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición de participaciones a otras entidades del grupo o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo salvo que se pruebe la existencia de motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

### III. IS: FLEXIBILIZACIÓN DE LA EXENCIÓN SOBRE PLUSVALÍAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES NO RESIDENTES.

Se trata de una medida de carácter permanente que aplica a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.

Hasta la entrada en vigor del RD 12/2012 la exención regulada en el artículo 21.2 de la LIS establecía que sería de aplicación a las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes, siempre y a cuando se cumplieran durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de las participaciones, entre otros, los siguientes requisitos:

- i. Que la entidad participada hubiera estado gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades (requisito que se presume cumplido cuando existe un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información suscrito por España con el Estado de residencia de la entidad participada) y no resida en un paraíso fiscal.
- ii. Que los beneficios repartidos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Sólo se consideraba cumplido este requisito cuando al menos el 85 % de los ingresos del ejercicio correspondieran a la realización de actividades empresariales en el extranjero y bajo determinadas condiciones.



### III. IS: FLEXIBILIZACIÓN DE LA EXENCIÓN SOBRE PLUSVALÍAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES NO RESIDENTES.

Con la entrada en vigor del RD 12/2012, se podrá aplicar proporcionalmente la exención en aquellos supuestos en los que no se ha cumplido ambos requisitos en alguno o algunos de los periodos de tenencia de la participación.

En particular:

- Se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos i) y ii) citados anteriormente.
- Se considerará exenta aquella parte de la renta que no se corresponda con los beneficios no distribuidos por la entidad participada en la medida en que sea imputable a los ejercicios en los que se hubieran cumplido los requisitos i) y ii) citados anteriormente.
- No se considerará exenta el resto de la renta generada, pero, en determinados casos, podrá beneficiarse de la deducción del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por el sujeto pasivo (artículo 31 de la LIS) sobre la renta obtenida.

### IV. IS: ELIMINACIÓN DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN EN ELEMENTOS NUEVOS DEL ACTIVO MATERIAL FIJO.

Se elimina la libertad de amortización de inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, en vigor para los ejercicios 2011 a 2015 como medida de carácter temporal, mediante la derogación de la disposición adicional undécima del TRLIS que en su día la introdujo.

Asimismo, se establece un régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar a la libertad de amortización por inversiones realizadas antes de la entrada en vigor del RD-Ley 12/2012 por sujetos pasivos que no tengan la consideración de empresas de reducida dimensión.

### V. IS: AMPLIACIÓN DE LOS PLAZOS PARA APLICAR DEDUCCIONES PENDIENTES.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, se extiende el plazo máximo para la aplicación las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que no hayan podido deducirse, de 10 años a 15 años.

Asimismo, y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, se extiende el plazo máximo para la aplicación las deducciones por actividades de investigación e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información, de 15 años a 18 años.

Asimismo, se establece una norma transitoria, conforme a la cual la ampliación del plazo para la aplicación de deducciones pendientes será también aplicable a las deducciones que estuviesen pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.

## NOVEDADES FISCALES DEL REAL DECRETO – LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO

### VI. IS: FONDO DE COMERCIO. LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN FISCAL ANUAL MÁXIMA.

Con efectos exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se limita la deducción fiscal del fondo de comercio al limite anual máximo de la centésima parte de su importe.

La deducción fiscal anual máxima correspondiente al fondo de comercio puesto de manifiesto en la adquisición de un negocio (generalmente en la compraventa conjunta de los activos y pasivos del negocio adquirido -artículo 12.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [TRLIS]-) o en el marco de una fusión o escisión (artículo 89.3 TRLIS) pasa del 5% al 1%.

<b>Ámbito temporal</b>	<b>Antes del 31.04.2012</b>	<b>Periodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013</b>
Porcentaje máximo de deducción	5,00%	<b>1,00%</b>

### VI. IS: FONDO DE COMERCIO. LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN FISCAL ANUAL MÁXIMA.

Esta medida es complementaria a la ya introducida por el Real Decreto-Ley 9/2011 que limitó, para los períodos impositivos iniciados en 2011, 2012 y 2013, el porcentaje deducible del fondo de comercio financiero de la participación en determinadas entidades no residentes (esto es, el fondo de comercio implícito en el valor de adquisición de la participación adquirida -artículo 12.5 TRLIS-) a un máximo anual de un 1%.

La extensión de esta limitación a la deducción del fondo de comercio puesto de manifiesto en una compraventa de activos y pasivos o en una fusión o escisión, tiene como objetivo adelantar el pago de impuestos por las empresas.

Es decir con carácter general, al limitar la deducción fiscal por este concepto para fondos de comercio ya adquiridos o contabilizados, se produce un diferimiento de la deducción fiscal del 8% del importe del fondo de comercio a ejercicios futuros aumentándose el periodo en el que se deduce fiscalmente de 20 años a aproximadamente 21 años y siete meses.

### VII. IS: LIMITACIÓN A LA APLICACIÓN DE DEDUCCIÓN PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES E INVERSIONES.

Con efectos exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se limita la aplicación de las deducciones para incentivar determinadas actividades e inversiones.

Se reduce al 25% (anteriormente 35%), de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, el límite conjunto para la aplicación de las deducciones para incentivar determinadas actividades e inversiones en el ejercicio -art. 44.1 TRLIS-.

El límite incrementado para deducciones de I+D+i se reduce al 50% (anteriormente 60%).

El mismo límite se aplicará a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios -art. 42 TRLIS-, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

### VIII. IS: PAGOS FRACCIONADOS. SE ESTABLECE UN IMPORTE MÍNIMO PARA SUJETOS PASIVOS CON CIFRA DE NEGOCIOS SUPERIOR A 20 MILLONES DE EUROS.

Con efectos exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se establece una cuantía mínima para los pagos fraccionados de sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013 sea igual o superior a 20 millones de euros.

En particular, el importe de los pagos fraccionados calculados según el método establecido en el artículo 45.3 TRLIS no podrá ser inferior, en ningún caso, al 8% (4% para el pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el 20.04.2012) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve, u once primeros meses de cada año natural, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos.

En este sentido, hay que recordar que siguen vigentes los límites a la compensación de bases imponibles introducidos por el Real Decreto-Ley 9/2011 para los ejercicios 2011, 2012 y 2013:

- 75% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando, en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones y
- 50% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

### VIII. IS: PAGOS FRACCIONADOS. IMPORTE MÍNIMO DEL PAGO FRACCIONADO PARA SUJETOS PASIVOS CON CIFRA DE NEGOCIOS SUPERIOR A 20 MILLONES DE EUROS.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el porcentaje indicado se reduce a la mitad, esto es, pasa a ser del 4% (2% para el pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el 20 de abril de 2012), si al menos el 85% de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, corresponden a determinadas rentas procedentes de entidades participadas o establecimientos permanentes en el exterior (dividendos y plusvalías exentas derivados de la transmisión de participaciones en sociedades no residentes -art. 21 TRLIS-, rentas exentas obtenidas a través de establecimientos permanentes en el exterior –art. 22 TRLIS- y/o dividendos o participaciones en beneficios de sociedades residentes en España a los que resulte de aplicación la deducción por doble imposición del 100% -art. 30.2 TRLIS-).



### **IX. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES.**

Con efectos exclusivos para los devengos producidos en el ejercicio 2012, se crea un gravamen especial, de aplicación alternativa al Impuesto sobre Sociedades, y a opción del sujeto pasivo, para los dividendos y plusvalías derivados de participaciones en entidades no residentes, siempre y cuando:

- i. tales participaciones sean de al menos un 5% (directa o indirecta)
- i. se haya mantenido durante un año
- i. las entidades participadas obtengan más del 85% de sus ingresos de actividades empresariales en el extranjero, en las condiciones previstas en el artículo 21 TRLIS.

El requisito referido a las actividades empresariales se podrá determinar para cada entidad por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el período de tenencia de la participación.

### **IX. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES.**

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.

El tipo del gravamen especial es del 8,00%. Se aplicará el tipo del 30,00% en el caso de plusvalías por la parte de éstas que corresponda con la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera sido considerada fiscalmente deducible en el IS.

La finalidad de esta medida es fomentar la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones en entidades que se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales que sin esta medida extraordinaria quedarían con carácter general gravados por el tipo general (30,00%).

El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### **IX. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES.**

El gravamen especial se devengará:

- i. En el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.
- ii. En el supuesto de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.

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

### X. MODIFICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Con efectos desde la entrada en vigor del RD 12/2012, los Ayuntamientos tienen la potestad de decidir si quieren establecer la reducción de la base imponible cuando se produzca la actualización de valores catastrales del municipio, su plazo y el porcentaje.

Con efectos exclusivos para el año 2012, aquellos municipios que no hubieran aprobado la ordenanza para el establecimiento de la reducción potestativa, continuarán aplicando la reducción establecida en su redacción anterior.

### XI. PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA PARA BIENES O DERECHOS NO DECLARADOS.

Los contribuyentes del I.R.P.F., I.S. o I.R.N.R. que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán regularizar su situación tributaria.

Para realizar esta regularización se exige al contribuyente:

- i. Que sea titular de los bienes y derechos objeto de regularización con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012, esto es a 31 de diciembre de 2010 con carácter general para el I.R.P.F.
- ii. Que presente una declaración específica que incorpore la información necesaria que permita a la Administración la identificación de los bienes y derechos regularizados.
- iii. Que ingrese el 10,00% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados.

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

### XI. PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA PARA BIENES O DERECHOS NO DECLARADOS.

Esta regularización determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. Esto no resultará de aplicación en relación con 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.