

Comunicación 4/2012
Abril 2012
Área Fiscal

Muy Sres nuestros:

En fecha 31 de marzo fue publicado en el BOE el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, de medidas tributarias y administrativas para reducir el déficit público.

A continuación extractamos los aspectos que son objeto de modificación y que creemos pueden tener interés para su Compañía.

1.- Impuesto Sociedades

El RDL modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en los puntos que a continuación reseñamos, teniendo dicha modificación **eficacia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013** (con la salvedad que se indica en 1.3.)

1.1. Fondo de comercio adquirido

La normativa tributaria establece una deducción del inmovilizado intangible consistente en fondo de comercio, siempre y cuando: (i) se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; (ii) la adquisición no se haya realizado a una entidad del mismo Grupo mercantil; (iii) se dote una reserva indisponible por un importe, al menos, igual al importe fiscalmente deducible.

El RDL reduce el porcentaje de deducción al 1% (anteriormente el 5%).

1.2. Fondo de comercio en fusiones

La normativa tributaria establece que en una operación de fusión en que la entidad absorbente participe en al menos un 5% en la entidad absorbida, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en la sociedad absorbida y los fondos propios de la sociedad absorbida se impute a los bienes y derechos transmitidos en la fusión hasta alcanzar su valor razonable. La parte de la diferencia que no haya sido imputada tiene la consideración de fondo de comercio y se puede deducir siempre y cuando, entre otros casos: (i) la participación en la sociedad absorbida no se hubiere adquirido de entidades no residentes, o de personas físicas, residentes ó

no en España; (ii) la adquisición de la sociedad absorbida no se hubiese realizado a entidades del mismo Grupo mercantil.

El RDL reduce el porcentaje de deducción al 1% (anteriormente el 5%).

1.3. Límite de deducciones en cuota

El RDL establece como límite de las deducciones en cuota (deducciones por I+D+i; deducciones por inversiones medioambientales; deducción por creación de empleo para minusválidos; y la deducción por reinversión beneficios extraordinarios que el RDL también incluye) el 25% (anteriormente el 35%) de la cuota íntegra minorada en deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Como excepción a lo anterior, el límite se fija en el 50% (anteriormente el 60%), cuando el importe de la deducción correspondiente al período impositivo por I+D+i exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Adicionalmente, **con eficacia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2012** (sin limitación sólo a 2012 y 2013) y para compensar la reducción de los límites de deducción en cuota, se establece que las cantidades no deducidas en un período impositivo podrán deducirse en los que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (anteriormente 10), con la especialidad de que las no deducidas provenientes de inversiones en I+D+i podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (anteriormente 15).

Asimismo el RDL establece que las deducciones pendientes de aplicación a 1/1/2012, disfrutarán también de la ampliación temporal referida en el párrafo anterior.

1.4. Pagos fraccionados

El RDL establece un importe mínimo del pago fraccionado a realizar por los sujetos pasivos cuya cifra neta de negocio haya sido al menos de 20 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio de los períodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013.

Ese importe mínimo es del 8% y se calcula sobre la diferencia entre: (i) el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias; y (ii) el importe compensable de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores teniendo en cuenta los límites de compensación vigentes en 2011, 2012 y 2013, que recordamos a continuación:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores la fecha de inicio del período impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros.

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros.

Como especialidad, el importe mínimo se fija en el 4% en el caso de sujetos pasivos en los que más del 85% de sus ingresos, en cada uno de los períodos de pago fraccionado, provenga de: (i) rentas exentas de fuente extranjera (dividendos y plusvalías en transmisión de participaciones societarias); (ii) rentas de establecimientos permanentes en el extranjero; (iii) rentas con derecho a deducción total por doble imposición interna (dividendos de entidades en que participe al menos en un 5%).

Exclusivamente para el cálculo del pago fraccionado a realizar en abril 2012, los importes mínimos antes reseñados serán del 4% (en lugar del 8%) y del 2% (en lugar del 4%). Asimismo, en ese pago fraccionado no será de aplicación la limitación de deducción de gastos financieros que comentamos en 2.2.

2.- Más sobre Impuesto sobre Sociedades

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1/1/2012 (sin limitación temporal de eficacia), el RDL introduce las siguientes modificaciones:

2.1. Gastos financieros no deducibles (por destino de la deuda)

No son fiscalmente deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del mismo Grupo mercantil (inclusive no residentes), salvo cuando se acredite la existencia de motivos económicos válidos, cuando el importe de la deuda se haya destinado a (i) la adquisición a otras entidades del Grupo de participaciones sociales en cualquier tipo de entidades; (ii) realizar aportaciones al capital o los fondos propios de otras entidades del mismo Grupo mercantil.

Según el preámbulo del RDL se pueden considerar razonables desde una perspectiva económica (motivos económicos válidos) aquéllos supuestos de reestructuración dentro del Grupo consecuencia directa de una adquisición a terceros o aquéllos supuestos en que se produce una auténtica gestión desde España de las entidades participadas.

2.2. Límite de deducción de gastos financieros

El RDL establece un límite de deducción de los gastos financieros aplicable a: (i) las entidades que formen parte de un Grupo mercantil; (ii) las entidades que no formen parte de un Grupo mercantil pero en las que la cuantía de los gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades en las que se participe o deudas con personas o entidades que participen en la misma, en, al menos, un 20% (directa o indirectamente), exceda del 10% del total de los gastos financieros netos.

A continuación extractamos la operativa del límite de deducción de gastos financieros establecido por el RDL.

2.2.1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

2.2.2. Se entiende como gastos financieros netos la diferencia entre los gastos financieros y los ingresos derivados de cesión de capitales propios a terceros.

No se computan para este cálculo los gastos financieros no deducibles por destino y que han sido expuestos en 2.1.

2.2.3. El beneficio operativo se determina partiendo del resultado de explotación y eliminando las partidas de: (i) amortización de inmovilizado; (ii) subvenciones; (iii) deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado; y adicionando las partidas de: (i) ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que consistan en dividendos de entidades en que se participe, directa o indirectamente, en, al menos, un 5% del capital o en las que el precio de adquisición sea superior a 6 millones de euros, exceptuando los de aquéllas participaciones que hayan sido adquiridas con deuda cuyos gastos financieros no son deducibles por destino (véase 2.1.)

2.2.4. En todo caso serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por un importe de 1 millón de euros.

Consecuentemente, entendemos que implícitamente hay un doble límite (el 30% del beneficio operativo y 1M€) aplicándose el mayor de los dos. Conforme a ello, una sociedad cuyo gasto financiero neto es de 1 millón de euros, aún cuando éste importe supere el 30% del beneficio operativo, podrá deducirse fiscalmente el millón de euros.

2.2.5. En el caso de que los gastos financieros netos de un período impositivo no alcanzaran el límite establecido, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período se adicionará al límite deducible en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

2.2.6. El límite de deducción de los gastos financieros netos en las entidades en régimen de consolidación fiscal se referirá al grupo fiscal.

2.2.7. Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción por causa de la limitación, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite regulado por la normativa.

2.2.8. La normativa vigente establece que las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) no tributan por el IS en la parte de base imponible que corresponda a sus socios residentes en España. La tributación para esos socios residentes se produce vía la imputación que efectúa la AIE de la parte que corresponda a cada socio en la base imponible, deducciones en cuota, y retenciones.

El RDL añade un concepto nuevo que debe ser objeto de imputación por la AIE, y que es el gasto financiero neto que no haya sido deducible para el cálculo de la base imponible por la AIE debido al límite indicado en el presente apartado 2.2.

Ese gasto financiero neto imputado por la AIE se tendrá en cuenta por los socios de aquella a los efectos del cálculo del límite expresado en este apartado 2.2.

2.3. Libertad de amortización

La Disposición Adicional Undécima de la LIS regula la libertad de amortización y ha pasado en un período muy corto de tiempo por diversas redacciones.

Así, la Ley 4/2008 facultó, durante los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, para la libre amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, si bien condicionando su aplicación al mantenimiento durante un plazo de 24 meses, desde el inicio del período de su puesta en funcionamiento, de la plantilla media de los 12 meses anteriores.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 6/2010 modificó la Ley 4/2008 y amplió los períodos impositivos a los que era aplicable la libertad de amortización de forma tal que abarcaba los períodos impositivos iniciados durante los años 2009 al 2012.

Más tarde, el Real Decreto Ley 13/2010 amplió nuevamente los períodos impositivos a los que era aplicable la libertad de amortización de forma tal que abarcaba los períodos iniciados en los años 2011 al 2015, y flexibilizó su aplicabilidad liberándola del condicionante de mantenimiento de la plantilla.

Pues bien, la turbulenta historia de esa Disposición Adicional Undécima de la LIS tiene un nuevo episodio, quizás el último, ya que la misma es derogada por el RDL, de forma tal que desaparece de la normativa la posibilidad de aplicar la libertad de amortización allí regulada.

Para dar cobertura legal a las situaciones anteriores y/o en curso, el RDL contiene una Disposición Transitoria, que fundamentalmente establece la eficacia de la normativa derogada en cuanto a las cantidades pendientes de aplicar por libertad de amortización, estableciendo límites máximos de imputación durante 2012 y 2013 a aquellas entidades que cuando realizaron las inversiones no reunían los requisitos para ser calificadas como entidades de reducida dimensión.

Reseñamos a continuación la dicha Disposición Transitoria:

2.3.1. Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el 30/3/2012 a las que resulte de aplicación la anterior normativa y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicarlas en las condiciones establecidas en aquella normativa.

2.3.2. No obstante lo indicado en 2.3.1, los sujetos pasivos que antes del 31/3/2012 y en períodos impositivos en que no fueran entidades de reducida dimensión, hayan realizado inversiones a las que resulte de aplicación la normativa del Real Decreto-Ley 6/2010 (condicionada al mantenimiento plantilla) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización podrán aplicarlas si bien en los períodos impositivos que se inicien durante 2012 y 2013 tendrán como límite el 40% de la base imponible computada antes de: (i) aplicar libertad de amortización; y (ii) aplicar compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2.3.3. No obstante lo indicado en 2.3.1, los sujetos pasivos que antes del 31/3/2012 y en períodos impositivos en que no fueran entidades de reducida dimensión, hayan realizado inversiones a las que resulte de aplicación la normativa del Real Decreto-Ley 13/2010 (no condicionada al mantenimiento de plantilla) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización podrán aplicarlas si bien en los períodos impositivos que se inicien durante 2012 y 2013 tendrán como límite el 20% de la base imponible computada antes de: (i) aplicar libertad de amortización; y (ii) aplicar compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2.3.4. En el caso de que los sujetos pasivos hubieran realizado inversiones y como consecuencia de ellas tuvieran cantidades pendientes de aplicar por libertad de amortización tanto sujetas al caso del epígrafe 2.3.2. como al del 2.3.3., aplicarán en primer lugar las del epígrafe 2.3.2. con el límite del 40%. A continuación, si cabe, podrán aplicar las del epígrafe 2.3.3. siempre y cuando adicionadas a las anteriores no superen en ese caso el límite del 20%.

2.4. Exención de rentas obtenidas en transmisión de participaciones en sociedades extranjeras

La normativa tributaria establece la exención de los dividendos percibidos de entidades no residentes en España, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad no residente sea, al menos, de un 5%, y haya sido poseída ininterrumpidamente durante el año anterior a la fecha de exigibilidad del dividendo, ó, en su defecto, se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre sociedades en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información.
- c) Que los beneficios que se repartan procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Asimismo la normativa tributaria establece la exención de la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente cuando se cumplan los requisitos de las letras anteriores. El requisito de la letra a) debe cumplirse el día en que se realice la transmisión, mientras que los requisitos de las letras b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

El RDL flexibiliza la aplicación de la exención reseñada en el párrafo anterior, en cuanto a la rigidez de la exigencia de que los requisitos de las letras b) y c) se cumplieran durante todos los ejercicios de tenencia de la participación.

La flexibilización del RDL se produce a través de un sistema de prorrateo de la renta obtenida entre los ejercicios de tenencia de la participación, diferenciando el tratamiento en cuanto a la parte de renta que se corresponda con beneficios no distribuidos del resto de la renta. Respecto a la parte de renta no exenta será aplicable, en los términos que se regulan, la deducción para evitar la doble imposición internacional.

2.5. Gravamen especial sobre dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones sociales en entidades no residentes en España

Como hemos recordado en 2.4 la normativa vigente regula la posibilidad de exención de los dividendos percibidos de entidades no residentes, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Igualmente, regula la exención de las plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes, sujeta igualmente al cumplimiento de determinados requisitos.

El preámbulo del RDL indica que **con carácter exclusivo para el año 2012 y a partir de 31/3/2012** (fecha de entrada en vigor) se establece un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera que permita la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales.

Hay que resaltar que uno de los requisitos condicionantes de la exención de tributación de los dividendos y de las plusvalías derivados de participaciones en entidades no residentes es el mencionado en 2.4, letra b) del primer párrafo, que reproducimos nuevamente:

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre sociedades en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información.

Las participaciones en entidades residentes en Estados de nula tributación o paraísos fiscales no cumplen pues uno de los requisitos necesarios para su exención, ya que en el Estado en que están domiciliadas las entidades participadas no se gravan las rentas por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre sociedades.

El RDL pretende permitir la repatriación de esas rentas no admitiendo su exención pero permitiendo al sujeto pasivo que opte por su no integración en la base imponible sujetándolas a un gravamen especial reducido siempre y cuando: (i) en el caso de dividendos sí se cumpla el requisito de la letra a) y se cumpla también, en promedio de todos los años de tenencia de la participación, el requisito de la letra c), ambas transcritas en el primer párrafo de 2.4.; (ii) en el caso de plusvalías por transmisión sí se cumpla en la fecha de transmisión el requisito de la letra a) citada, y en cuánto al requisito de la letra c) sí se cumpla en todos los años de tenencia de la participación.

Las características básicas del gravamen especial se reseñan a continuación:

- El gravamen especial regirá desde la fecha de entrada en vigor del RDL y hasta el fin del año natural 2012.
- El tipo del gravamen especial será del 8%, y su base serán los dividendos y las plusvalías en transmisiones, en las que el sujeto pasivo opte por su no integración en la base imponible.
- Las rentas sujetas al gravamen especial no podrán acogerse a la deducción por doble imposición internacional.
- La cuota del gravamen especial no será fiscalmente deducible.
- El gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de dividendos por el órgano societario competente, ó el día que en que se produzca la transmisión de la participación en la entidad no residente.
- La autoliquidación e ingreso del gravamen especial se efectuará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo mediante el modelo de declaración que se establezca oportunamente.

3.- Regularización voluntaria de obligaciones tributarias pasadas. Declaración tributaria especial.

El RDL permite que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando situaciones pasadas.

Pueden acogerse a la regularización tributaria las personas físicas y las sociedades, inclusive los no residentes.

Es requisito para acogerse a la regularización tributaria que el contribuyente ostentase, en la fecha que se expone más adelante, la titularidad de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas.

Los bienes y derechos regularizables debían ostentarse antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiere finalizado con anterioridad a la entrada en vigor del RDL (dado que el RDL entró en vigor el 31/3/2012, para períodos impositivos iguales al año natural la titularidad debería haberse ostentado ya en 31/12/2010).

La regularización tributaria se efectuará mediante una *declaración tributaria especial*, cuyo plazo de presentación e ingreso finalizará el 30/11/2012.

En la declaración tributaria especial el contribuyente deberá incorporar la información necesaria que permita identificar los bienes y derechos regularizables.

La regularización tributaria estará sujeta a un tipo impositivo del 10% aplicable sobre el valor de adquisición de los bienes y derechos regularizados. No serán exigibles sanciones, intereses ni recargos.

El contribuyente no podrá acogerse a la regularización voluntaria tributaria de aquéllos impuestos y períodos impositivos respecto a los que se hubieren iniciado actuaciones de comprobación.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee y aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente.