

Abogados y Asesores Fiscales



Russell Bedford España

CIRCULAR N° 2 / 2012

El pasado 30 de Marzo el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, el cual fue publicado el día siguiente en el Boletín Oficial del Estado, y convalidado por el Congreso de los Diputados el jueves 12 de abril. El núcleo principal de dichas medidas recaen sobre el Impuesto sobre Sociedades, y se embarcan en la línea abierta con el Real Decreto-Ley 9/2011, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, aprobado el pasado mes de Agosto y del cual les dimos cuenta en nuestra Circular 3 / 2011. La temporalidad de algunas de las medidas, su pretendida incidencia específica sobre las grandes empresas, y el objetivo de consolidación de las finanzas públicas/reducción del déficit público son características comunes a ambos Decretos Ley. Lo bien cierto es que existen medidas que son de aplicación exclusiva a grandes empresas, mientras que respecto de otras medidas se asume estadísticamente que quienes más las van a soportar son estas entidades, pero en muchos casos su aplicación se extiende allende las mismas.

Recordemos que algunas de las medidas más significativas incorporadas por el Real Decreto Ley 9/2011 fueron el incremento del tipo de gravamen de los pagos fraccionados para sujetos pasivos cuya cifra de negocio de los doce meses anteriores al periodo impositivo fuera superior a 20 millones de euros, la introducción de limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores para las mismas entidades, o la reducción del importe de la amortización deducible correspondiente al fondo de comercio financiero del artículo 12.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Pues bien, a dichas medidas se incorporan las introducidas en el Real Decreto Ley 12/2012, entre las que cabe diferenciar, a efectos sistemáticos, aquéllas que se establecen con carácter temporal de las que se aprueban con carácter definitivo (dicho sea con las obvias reservas que exige la inestabilidad de nuestras normas tributarias, acentuada en los últimos semestres), así como aquellas otras que operan en el nivel de base imponible de las que lo hacen en la cuota del impuesto. Ambos Reales Decretos Ley persiguen el adelanto de ingresos tributarios para el Tesoro, en muchos casos mediante un diferimiento en la imputación de los gastos.

1) Las medidas introducidas con eficacia limitada para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013 son:

- Reducción de la deducción del fondo de comercio
- Limitación en la aplicación de determinadas deducciones, y
- Establecimiento de un pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable.

2) Con efectos para ingresos por dividendos y participaciones en beneficios y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de entidades no residentes en territorio español devengados o realizados exclusivamente en 2012:

- Se introduce un gravamen especial para los casos en que estas rentas no pueden beneficiarse de la exención prevista en el artículo 21 TRLIS por faltar el requisito de la letra b) de dicha norma.

3) Son medidas de carácter indefinido las que siguen:

- Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros con carácter general
- No deducibilidad de los gastos financieros intra-grupo en adquisiciones de participaciones en el seno del grupo mercantil.
- Modificación del régimen de exención del artículo 21 TRLIS con la finalidad de flexibilizarlo y permitir la aplicación de esta norma a supuestos anteriormente excluidos, así como para permitir la repatriación de determinadas rentas obtenidas en el exterior.
- Eliminación de la libertad de amortización no vinculada a la creación de empleo

Todas las medidas relacionadas operan a nivel de base imponible, excepto la referida a la limitación en la aplicación de determinadas deducciones, que concierne a la cuota del impuesto. Por su parte, únicamente la referida al pago fraccionado mínimo resulta

de aplicación exclusiva a grandes empresas. En todo caso, teniendo en cuenta que buena parte de las restantes medidas deber ser consideradas en el cálculo de los pagos fraccionados de todas las entidades sometidas a tributación por el impuesto sobre sociedades, el impacto a nivel recaudatorio debe ser inmediato, máxime si tenemos en cuenta que casi el día siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012 comienza el plazo de declaración del primer pago fraccionado del año.

Destaca, asimismo, la que ha venido a denominarse amnistía fiscal para el caso de afloramiento de bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades o sobre la Renta de no Residentes, que se traduce en la tributación de los mismos a un tipo fijo del 10 por ciento sin que sean exigibles sanciones (administrativas ni penales), intereses ni recargos adicionales. Se justifica lo anterior en la Exposición de motivos en que *“se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela”*

Las medidas señaladas se complementan con otras, de menor importancia, relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana o a la imposición sobre las labores del tabaco.

1.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

FONDO DE COMERCIO. MINORACIÓN DEL IMPORTE DEDUCIBLE

El Real Decreto Ley 9/2011 ya introdujo, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, y 2013, la reducción de la deducción del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español regulada en el artículo 12.5 TRLIS hasta el 1 por ciento de su valor (el límite anterior era del 5 por ciento).

Ahora, el Real Decreto Ley 12/2012 establece, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, que la deducción del fondo de comercio generado

tanto en la adquisición de negocios como el nacido de operaciones de reestructuración empresarial (artículos 12.6 y 89.3 TRLIS) está sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe, lo cual no supondrá, en términos globales, límite alguno a la deducción, de modo que dicho fondo de comercio podrá ser deducido en su totalidad en períodos posteriores.

● MINORACIÓN DEL LÍMITE SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA EN LA APLICACIÓN DE DETERMINADAS DEDUCCIONES.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se reduce el importe máximo de las deducciones para la realización de determinadas actividades que pueden aplicarse en cada ejercicio, con las siguientes particularidades:

- Se reduce el importe de estas deducciones aplicables en el ejercicio impositivo del 35 por ciento al 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- El límite del 60 por ciento de la cuota íntegra para el caso de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica queda reducido al 50 por ciento cuando los gastos del período impositivo exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios tendrá límite general, lo cual constituye una singular novedad por cuanto hasta la fecha dicha deducción no contaba con límite alguno sobre la cuota íntegra.
- Como quiera que se pretende conferir un efecto meramente temporal a esta medida, se ha pretendido asimismo contrarrestar la misma incrementando el plazo general de aplicación de las deducciones pendientes de 10 a 15 años, y el de las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 15 a 18 años, siendo de aplicación esta última extensión también a las deducciones pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2012.

● PAGOS FRACCIONADOS

Tras incrementarse a través del Real Decreto Ley 9/2011 el porcentaje aplicable al pago fraccionado de las entidades con cifras de negocio superiores a los 20 millones de

euros (en la práctica, para las entidades que tributan al tipo general del impuesto, se incrementó dicho porcentaje desde el 21 por ciento hasta el 24 ó el 27 por ciento en función de la cifra de negocio de la entidad), se establece ahora un pago fraccionado mínimo según el siguiente detalle:

- Empresas afectadas.- aquéllas cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013 sea de al menos veinte millones de euros.
- Importe mínimo del pago fraccionado.- 8 por ciento 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, teniendo en cuenta los límites establecidos en el Real Decreto-ley 9/2011.

No obstante, dicho porcentaje resulta reducido al 4 por ciento para aquellas entidades en las que al menos el 85 por ciento 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 previstas en los artículos 21 y 22 (dividendos y plusvalías de fuente extranjera, y rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente) o la deducción prevista en el artículo 30.2 (dividendos y plusvalías de fuente interna), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Los anteriores porcentajes quedan reducidos el 4 por ciento y 2 por ciento, respectivamente, para el pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el 20 de abril de 2012.
- Por último, no resulta de aplicación a dicho pago fraccionado la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros introducida por el propio Real Decreto Ley 12/2012, en el que se modifica el tenor literal del artículo 20 TRLIS, y que seguidamente veremos.

Lo cierto es que la redacción de esta modificación normativa no está exenta de dudas como la de cuál es la cifra con la que debemos comparar el importe mínimo del pago fraccionado (para determinados sujetos pasivos) establecido en dicho 8 por ciento (ó 4 por ciento) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar. Así, el elemento de comparación podría ser, bien el resultado de aplicar a la base del pago fraccionado el tipo de gravamen que corresponda, o bien dicha cifra minorada en las bonificaciones,

retenciones, ingresos a cuenta y los eventuales anteriores pagos fraccionados realizados, si bien el sentido común y lo que entendemos que es lo pretendido por la norma es la primera opción. En otro caso se haría de peor condición, por ejemplo, a las grandes empresas en las que un mayor importe de sus rentas estuvieran sometidas a retención.

Mostramos seguidamente un ejemplo de aplicación de esta modificación normativa partiendo del siguiente caso: sea el primer pago fraccionado de 2012 de una sociedad con ejercicio social coincidente con el año natural, un resultado contable del primer trimestre de 2.500.000 de euros, ajustes extracontables negativos de 1.250.000 euros, y unas base imponibles negativas pendientes de compensar de 2.000.000 de euros. En los doce meses anteriores al inicio de este período impositivo facturó 28.000.000 de euros.

| Cálculo del Pago Fraccionado | |
|------------------------------|-----------------|
| Rdo contable (RC) | 2.500.000,00 |
| Ajustes negativos | -1.250.000,00 |
| BI previa.- | 1.250.000,00 |
| BINs | -937.500,00 (1) |
| Base pago fraccionado | 312.500,00 |
| 24% | 75.000,00 (2) |
| Retenciones | -50.000,00 |
| A ingresar | 25.000,00 |
| Mínimo RDL 12/2012 | 62.500,00 |

| Pago fraccionado mínimo RDL 12/2012 | |
|-------------------------------------|---------------|
| Base de cálculo (RC-BINS) | 1.562.500,00 |
| 4% | 62.500,00 (3) |

- (1) De conformidad con el Real Decreto-Ley 9/2011 la sociedad puede deducir como máximo el 75 por ciento de la base imponible previa
- (2) El mismo Real Decreto-Ley 9/2011 incrementó el porcentaje de pago fraccionado para las sociedades cuyo volumen de operaciones durante los doce meses anteriores a la fecha en que se haya iniciado el período impositivo (y hasta 2013) sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta

millones de euros, hasta el resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, lo que supone para las entidades sometidas al tipo general de gravamen del 30 por ciento un porcentaje de pago fraccionado del 24 por ciento.

- (3) Por tratarse del primer pago fraccionado de 2012. Para los siguientes pagos fraccionados hasta 2013, inclusive, el mínimo general de pago fraccionado para estas sociedades asciende al 8 por ciento sobre dicha base de cálculo. En dicha base de cálculo las BINs que se toman en consideración son las que sean aplicables teniendo en cuenta los límites impuestos por el Real Decreto-Ley 9/2011 antes citado.

Veamos en el ejemplo anterior la duda que antes suscitábamos, ya que el resultado del pago fraccionado será diferente en función del criterio que se siga. La cuestión es si el importe mínimo de pago fraccionado de 62.500 euros debemos ponerlo en comparación con el importe a ingresar de 25.000 euros, en cuyo caso prevalecería el mínimo impuesto por el Real Decreto-Ley 12/2012, o con el resultado de aplicar el porcentaje de pago fraccionado a su base (antes de aplicar las retenciones) por importe de 75.000 euros, en cuyo caso prevalece este último importe. Como señalábamos con anterioridad entendemos que este último parece el criterio más razonable.

No puede soslayarse que a través de esta norma se van a producir notables distorsiones de difícil justificación, como la obligación recayente sobre las entidades parcialmente exentas de adelantar un pago fraccionado que claramente no se corresponde en buena parte con el impuesto definitivo a pagar. Cierto que algo parecido venía a ocurrir, por ejemplo, en relación con la no incorporación de las deducciones por doble imposición a los pagos fraccionados, pero la introducción indiscriminada de una norma como la estudiada sin considerar casos como el expuesto parece compadecerse poco con la propia naturaleza del pago fraccionado.

● NO DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS GENERADOS EN EL SENO DEL GRUPO MERCANTIL EN OPERACIONES DE ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES INTRA-GRUPO

Se establece un nuevo ajuste fiscal a la base imponible al disponerse un nuevo supuesto de no deducibilidad del gasto contable.

Efectivamente, se introduce una letra h) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS disponiéndose la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con

entidades del grupo destinadas 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.

Para dilucidar lo que haya de entenderse por “Grupo” dispone la norma que debe acudirse a los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por último, se establece una excepción a la aplicación de este supuesto de no deducibilidad del gasto contable, y ésta estriba en el supuesto de que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones. Sin perjuicio de la conocida inseguridad jurídica a la que conduce concepto de “motivos económicos válidos”, es cierto que la propia exposición de motivos nos ofrece un esbozo de lo pretendido con esta excepción, que no es otra cosa que excluir de la aplicación de esta norma las operaciones que sean razonables desde una perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión desde territorio español de las entidades participadas adquiridas.

LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS

Todo llega. Atrás quedan los tiempos en que regía la regla de subcapitalización en cuya virtud la deducción de los gastos financieros quedaba delimitada por el endeudamiento neto remunerado con personas o entidades vinculadas no residentes en territorio español (ni en la Unión Europea, salvo paraísos fiscales) en el importe que excediera de multiplicar por tres la cifra de capital fiscal. Se establece ahora el concepto de gastos financieros netos, y se introduce un límite general a su deducibilidad, así como un importe mínimo deducible y algunas otras particularidades que seguidamente se exponen:

- Definición de “gastos financieros netos”.- están conformados por el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos

gastos financieros a los que nos hemos referido en el punto anterior (letra h) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIS)

- Regla general.- Los gastos financieros netos son deducibles con el límite del 30 por ciento del “beneficio operativo del ejercicio”, entendiendo por tal el resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, e incrementado en 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 por ciento, 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 por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, anteriormente analizado.
- En todo caso resulta deducible el primer millón de euros de gasto financiero neto de cada ejercicio impositivo.
- Para mitigar el pernicioso efecto que dicha medida pudiera ocasionar en casos en los que el peso relativo de los gastos financieros, ora por el volumen de éstos, ora por el de otras partidas integrantes del beneficio operativo, superara el 30 por ciento del mismo, se introducen dos medidas:
 - en los casos en que no se alcance el citado límite del 30 por ciento, la diferencia entre el gasto financiero neto y dicho límite se adiciona para los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que dicha diferencia sea deducida.
 - los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción pueden deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite antes señalado.
- AIE.- En el caso de este tipo de entidades, el gasto financiero neto no deducible de conformidad con los criterios anteriores se imputa a los socios residentes en territorio español, no siendo deducibles para la Agrupación.
- Entidades que tributan en el régimen de Consolidación Fiscal.- En estos casos el límite se refiere al grupo fiscal, si bien:

- De un modo análogo a lo que ocurre con las bases imponibles negativas previas a la incorporación al grupo fiscal, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad
 - Se prevé expresamente que el tratamiento fiscal de los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal para el caso 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, será el mismo que el aplicable a las bases imponibles negativas del grupo pendientes de compensar.
- La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos no resulta de aplicación a:
- las entidades que no formen parte de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que cualquiera de las partidas que siguen excedan del 10 por ciento de los gastos:
 - ▶ 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 por ciento
 - ▶ los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20 por ciento
 - las entidades de crédito, salvo las que tributen en régimen de consolidación fiscal con otras que no lo sean, en cuyo caso el límite del 30% se calcula sobre el beneficio operativo y los gastos financieros de éstas últimas.

● DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL.

El artículo 21 del TRLIS establece un régimen de exención de este tipo rentas vinculado al cumplimiento conjunto de tres requisitos:

- a) Participación directa o indirecta de al menos el 5 por ciento.

- b) Gravamen de dicha renta en el extranjero por un impuesto idéntico o análogo a nuestro impuesto sobre sociedades, entendiéndose cumplido este requisito cuando existe Convenio para evitar la Doble Imposición con acuerdo de intercambio de información, y
- c) Que los beneficios provengan de la realización de actividades económicas en el extranjero.

Pues bien, para que opere la exención dicho precepto preveía que los requisitos citados en las letras b) y c) debían concurrir todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, lo cual ha sido objeto de flexibilización, para el caso de rentas obtenidas en la transmisión de participaciones, por la vía del cálculo proporcional de dicha exención.

Por otro lado, con la finalidad de facilitar la repatriación de capitales, se establece un gravamen especial que permite soslayar el requisito contenido en la letra b) anterior.

Analizamos seguidamente ambas novedades:

A) FLEXIBILIZACIÓN DE LOS REQUISITOS PARA BENEFICIARSE DE LA EXENCIÓN EN EL CASO DE RENTAS OBTENIDAS EN LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

El régimen de exención seguirá siendo aplicable en el caso de transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español en los casos en que los requisitos señalados en las letras b) ó c) no se cumplieran en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, si bien con los límites que siguen:

- Renta correspondiente al incremento de beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación: se considera exenta la parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c).
- Renta restante.- se considera obtenida de forma lineal, salvo prueba en contrario, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido ambos requisitos. Al importe que no acceda a la exención puede aplicarse la deducción para evitar la doble imposición internacional, con ciertos requisitos.

B) INTRODUCCIÓN DE UN GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ENTIDADES NO RESIDENTES

También vinculado con el artículo 21 TRLIS, se establece a través de una disposición adicional decimoquinta a dicha norma un gravamen especial para aquellas rentas generadas en 2012 que cumplan los requisitos contenidos en las letras a) y c) de dicho precepto, pero no así la b). Esto es, este gravamen puede ser de aplicación a dividendos repartidos por entidades residentes en paraísos fiscales, así como a rentas derivadas de la transmisión de estas entidades o, en general, aquéllas generadas en un Estado en el que no se aplique un impuesto análogo a nuestro impuesto sobre sociedades ni tengan firmado con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

El gravamen se introduce con carácter opcional, de tal suerte que el contribuyente puede optar por aplicar el régimen general del impuesto, o este gravamen especial.

El importe de gravamen asciende al 8 por ciento, siendo su base imponible:

- Para el caso de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el importe íntegro de los mismos, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de dicha distribución de beneficios
- En cuanto a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la base imponible 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

En lo concerniente al devengo, éste tiene lugar:

- 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
- En el caso de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el devengo tiene lugar el día en que se produzca la transmisión

Este gravamen debe autoliquidarse e ingresarse antes de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo si bien, en el caso de que al inicio del indicado plazo no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración específico, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

DEROGACIÓN DE LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN NO CONDICIONADA

La disposición adicional undécima del TRLIS introdujo en su última redacción conferida por el Real Decreto-Ley 13/2010 (con efectos para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011) la libertad de amortización de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, sin someter dicha posibilidad a requisito alguno, como venía ocurriendo anteriormente, ya que la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto Ley 6/2010 sí exigía el mantenimiento del empleo durante determinado período.

Con efectos desde el día 31 de marzo de 2012 queda derogada dicha disposición, por lo que el Real Decreto Ley 12/2012 establece el pertinente régimen transitorio tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades que permite a los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones con derecho a aplicar la libertad de amortización antes del 31 de marzo de 2012 y que tengan cantidades pendientes de aplicar (caso de ejecuciones de obra o proyecto de inversión), proceder a ello, si bien con límites, durante los ejercicios 2012 y 2013. Dichos límites no son de aplicación a las entidades de reducida dimensión.

Así las cosas tenemos que:

- Sin perjuicio del régimen transitorio establecido, la libertad de amortización establecida en la DA 11ª TRLIS hasta ahora vigente prevista inicialmente para los períodos impositivos iniciados dentro de 2011 y hasta 2015, queda reducida al primero de los ejercicios.
- Permanece vigente la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias prevista en el TRLIS para las entidades de reducida dimensión, y que sí va anudada a la creación de empleo. En estos casos, la libertad de amortización se condiciona a que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en

funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses. En estos casos, la cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización es la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

● LA DENOMINADA AMNISTÍA FISCAL O LA REGULARIZACIÓN DE PATRIMONIOS NO DECLARADOS A COSTE TRIBUTARIO REDUCIDO

Posiblemente la medida más mediática de las incorporadas el Real Decreto Ley 12/2012 la encontramos en la disposición adicional primera de dicha norma titulada “Declaración tributaria especial”.

A través de la misma se posibilita regularizar patrimonios (bienes o derechos) no coherentes con las rentas declaradas en los impuestos sobre la renta sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades o sobre la Renta de no Residentes. Quiere lo anterior decir que lo que se regularizan no son rentas o beneficios, sino bienes o derechos no correspondientes con las rentas declaradas en los citados tributos.

Los bienes o derechos deben titularse con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del día 31 de marzo de 2012, día de entrada en vigor de la disposición analizada, lo que se referirá, con carácter general, al día 31 de diciembre de 2010, excepto en lo concerniente al impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso de rentas no correspondientes a establecimientos permanentes, ya que en estos supuestos los devengos se producen generalmente con la obtención de la renta.

La regularización tributaria se producirá a través del modelo de declaración correspondiente que deberá aprobar el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, estableciéndose la fecha límite para la presentación de las declaraciones y su ingreso en el 30 de noviembre de 2012. Conjuntamente con la declaración debe incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

La cuota tributaria asciende al 10 por ciento. La base imponible sobre la que gira la misma se corresponde con el importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a regularizar. El legislador (inicialmente el Gobierno, pero recordemos que el Real

Decreto Ley ha sido ya convalidado por el Legislativo) podría haber optado por establecer la base imponible en el valor de mercado del bien o derecho en una fecha significada (la de entrada en vigor del Real Decreto Ley, o el 31 de diciembre de 2010 por la razón arriba señalada, por ejemplo), pero opta por un valor objetivo cual es el importe de adquisición del bien o derecho, el cual puede haber experimentado variaciones en su valor, al alza o a la baja o, incluso, haberse consumido total o parcialmente (pensemos, por ejemplo, en la adquisición de un usufructo temporal en 2008 que ya se encuentre vencido y revertido al nudo propietario).

De este modo, el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a efectos impositivos, lo que excluye la posibilidad de su regularización como ganancia patrimonial no justificada o en sede de la presunción de obtención de rentas. Además, la presentación de la declaración determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

El artículo 180 de la Ley General Tributaria establece para los casos en que la Administración tributaria estimase que la infracción en liza pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, que ésta pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remita el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo. Se completa ahora dicha disposición señalando que 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.

Además, no cabe presentar esta declaración tributaria especial 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

Visto lo anterior son abundantes las dudas suscitadas, como qué ocurre en relación con los impuestos a los que no abraza esta norma. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre el valor añadido o sobre transmisiones patrimoniales onerosas, los

cuales pueden haberse dejado de ingresar en las operaciones que han dado lugar a la adquisición de los bienes o derechos declarados. Parece que si con motivo de la presentación de la declaración la Administración detecta el origen de la operación gravada por los citados tributos, y lo hace dentro del plazo de prescripción, podría liquidar y sancionar, incluso pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Por otro lado, ¿qué ocurre en casos en que los bienes han sido adquiridos sólo parcialmente con dinero no declarado?. O, ¿cómo acreditar el importe de adquisición del bien o derecho de que se trate cuando no haya documentación que lo respalde?

Debe señalarse, asimismo, que en este caso no se exige la repatriación de rentas, bienes o derechos, si bien la adscripción censal de los mismos permitirá que éstos, o las rentas que de los mismos se deriven, sean gravados ya desde 2012. No olvidemos, por ejemplo, que el impuesto sobre el patrimonio reintroducido en principio con carácter temporal, si bien resulta previsible que prolongue su vigencia más allá de 2012, grava la mera titularidad del patrimonio.

Abril de 2012

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.