

## CIRCULAR 9/12

**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 (BOE 31/03/2012)**

En relación con el ámbito tributario, no han sido suficientes para la reducción del déficit público las medidas incorporadas en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (establecimiento de un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en los ejercicios 2012 y 2013 en el IRPF, incremento de los tipos impositivos del IBI en inmuebles urbanos tomando en consideración el año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia total de valores del municipio, para períodos impositivos que se inicien en los años 2012 y 2013, etc.), sino que han sido necesarias adoptar otras y estas están contenidas en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, RDL).

A continuación se indican las medidas que se recogen en el mencionado RDL, básicamente en el ámbito del IRPF e Impuesto sobre Sociedades (no hay medidas respecto al IVA).

### **1) Impuesto sobre Sociedades (IS):**

- a) MEDIDAS DE CARÁCTER TEMPORAL: Como medidas aplicables exclusivamente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del IS (en adelante, TRLIS<sup>1</sup>), las cuales permiten la anticipación de los ingresos tributarios, sin que en ningún caso supongan un incremento de la carga impositiva:
1. Se limita la deducción del fondo de comercio (art. 12.6 TRLIS) generado en adquisiciones de negocios, extendiéndose implícitamente el plazo para la aplicación de dicha deducción. En concreto, dicha deducción se sujeta al límite anual máximo

---

<sup>1</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

de la centésima parte de su importe (antes, el límite anual máximo se fijaba en la veinteava parte de su importe).

2. Se limita también la deducción del fondo de comercio generado en operaciones de reestructuración empresarial (art. 89.3 TRLIS): La deducción de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación por parte de la entidad adquirente, y los fondos propios de la entidad transmitente, que no hubiera sido imputada a bienes y derechos adquiridos, estará sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe (antes, el límite anual máximo se fijaba en la veinteava parte de su importe).
3. Para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013, se reduce el límite conjunto de deducción para incentivar la realización de determinadas actividades (artículo 44.1 TRLIS):
  - con carácter general del 25% (antes el 35%), o
  - del 50% (antes el 60%) cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica exceda del 10% de la cuota íntegra del ejercicio (minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones).

Excepcionalmente, en este límite, para los años 2012 y 2013, se incluye la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS.

4. Para las "grandes empresas" se establece un importe mínimo del pago fraccionado, con base en el resultado del ejercicio (art. 45.3 TRLIS), minorado en las bases imponibles negativas cuya compensación resulte posible en el mismo:
  - ✓ Para los sujetos pasivos 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 al menos veinte millones de euros, el pago fraccionado no podrá ser inferior, en ningún caso, al 8% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve, u once primeros meses de cada año natural, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos, teniendo en cuenta los límites que correspondan de acuerdo con lo establecido en el artículo 9. Primero. Dos del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, 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.

- ✓ No obstante, el porcentaje será del 4% para aquellas entidades en las que al menos el 85% de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 o la deducción prevista en el artículo 30.2 del TRLIS.
- ✓ Para el pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el 20/04/2012, el porcentaje establecido en el primer párrafo de este apartado será del 4%, y el establecido en el segundo párrafo de este apartado será del 2%. Adicionalmente, no resultará de aplicación a dicho pago fraccionado lo establecido en el artículo 20 del TRLIS (subcapitalización), según redacción dada al mismo por este RDL.
- ✓ Véase circular 8/12.

b) MEDIDAS DE CARÁCTER INDEFINIDO:

b.1) Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1/01/2012, se introducen las siguientes modificaciones en el TRLIS:

1. Limitación en relación con la deducción de gastos financieros. En concreto:

- Se establece el carácter no deducible para aquellos gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (artículo 42 del Código de Comercio) -con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas- 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, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones (nueva letra h) del artículo 14.1 TRLIS).
- Se introduce adicionalmente una limitación general en la deducción de gastos financieros, que se convierte en la práctica en una regla de imputación temporal específica, permitiendo la deducción en ejercicios futuros de manera similar a la compensación de bases imponibles negativas.

Esta medida favorece de manera indirecta la capitalización empresarial y responde, con figuras análogas a nuestro derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional.

Serán deducibles los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio (artículo 20 TRLIS). En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan podido deducirse pueden deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Esta limitación en la deducibilidad de los gastos financieros no es aplicable a las entidades que no formen parte de un grupo y a las entidades de crédito salvo algunas excepciones.

- Modificación del régimen especial de las agrupaciones de interés económico españolas (art. 48.1.b TRLIS): Se añade un nuevo ordinal 1º mediante el cual se indica que se imputarán a los socios residentes en territorio español los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 20 del TRLIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Estos gastos financieros netos imputados a sus socios no pueden ser deducidos por la entidad.

2. Con el objeto de apoyar la internacionalización de la empresa española, se modifica el régimen de exención en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español (artículo 21.2 TRLIS), con la finalidad de flexibilizar el mismo, ante la extraordinaria rigidez que impedía hasta ahora la aplicación de la exención cuando se incumplía alguno de los requisitos exigidos, aun cuando dicho incumplimiento se produjera en un único período impositivo.

Se introduce la aplicación de una regla de proporcionalidad de la exención en función del período de tiempo en el que se cumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

3. Deducciones por inversiones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota. Ampliación de los plazos (artículo 44.1 TRLIS): Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (antes, 10 años). No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 TRLIS) y por fomento de las tecnologías de la información y comunicación (art. 36 TRLIS) podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (antes, 15 años).

\*\*\* Régimen transitorio: Este plazo de 15 ó 18 años será también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1/01/2012 (nueva disposición transitoria trigésimo sexta).

b.2) Medidas con efectos a partir del 31/03/2012:

1. Supresión de la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo contenida en la disposición adicional 11ª del TRLIS.

\*\*\* Régimen transitorio: Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el 31/03/2012, a las que les resultaba de aplicación la libertad de amortización (tanto la establecida por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril como la establecida por el RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre) y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán seguir aplicándolas siempre que hubieran sido empresas de reducida dimensión en el periodo de la inversión. Para el resto de sujetos pasivos podrán aplicar la libertad de amortización a las cantidades pendientes con los siguientes límites: 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas cuando se hayan acogido a la libertad de amortización según redacción del RD-Ley 6/2010, es decir con mantenimiento de empleo; 20% de la base anterior cuando se hayan acogido a la libertad de amortización según redacción del RD-Ley 13/2010, es decir sin ningún requisito.

2. Creación de un 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, localizadas en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales (nueva disposición adicional decimoquinta TRLIS).

Ámbito de aplicación:

- Dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 21 del TRLIS (esto es, que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5% y que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero), que se devenguen en el año 2012.
- Rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en artículo 21.1, a) del TRLIS que se devenguen en el año 2012.

Opción: el sujeto pasivo tiene la opción de no integrarlas en la base imponible y su sujeción a través de un gravamen especial

Base imponible:

- Para los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español: importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados.
- Para rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español: renta obtenida en la transmisión.

Tipo del gravamen: 8%

Devengo:

- En el supuesto dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español: 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: día en que se produzca la transmisión.

No será fiscalmente deducible de la base imponible del IS el gasto contable correspondiente a este gravamen especial.

Declaración y plazo de ingreso: deberá autoliquidarse en el plazo de los 25 días siguientes a la fecha de devengo. Excepción: si al inicio del plazo anterior no se hubiera aprobado el modelo de declaración, la declaración se presentará en los 25 días siguientes a la fecha de entrada en vigor de la Orden que apruebe el modelo.

## 2) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

MEDIDA DE CARÁCTER INDEFINIDO: Con efectos a partir de la entrada en vigor de este RDL, es decir, con efectos a partir del 31/03/2012:

1. Se modifica la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo para aplicar las modificaciones efectuadas en el IS y se determina la tributación de la renta obtenida en la posterior transmisión del bien que hubiera sido objeto de dicha amortización acelerada (disposición adicional trigésima de la Ley 35/2006 del IRPF).
  - Para las inversiones realizadas hasta el 31/03/2012, se podrá aplicar la libertad de amortización prevista en la disposición transitoria 35 del TRLIS, 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.
  - Si a partir del 31/03/2012 se transmiten 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 la libertad de amortización. El exceso tiene la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica para el transmitente en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

### 3) Declaración tributaria especial: regularización tributaria

MEDIDA DE CARÁCTER TEMPORAL: Con efectos únicamente hasta el 30/11/2012, el RDL establece una medida encaminada a favorecer que los obligados tributarios del IRPF, IS o Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando situaciones pasadas, aplicando un porcentaje único del 10%, sin sanciones, intereses ni recargos.

- Excepción: no es aplicable 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 correspondientes a los mismos.
- Cuantía a ingresar: resultado de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos el porcentaje del 10%.

A tales efectos, se modifica también la redacción de la Ley General Tributaria con 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 (artículo 180.2 LGT).

Para poder acogerse a esta regularización voluntaria, será preciso que el contribuyente hubiera sido titular de los bienes o derechos a regularizar con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31/03/2012.

Además, junto con esta declaración tributaria especial deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

El plazo para la presentación de esta declaración y su ingreso finalizará el 30/11/2012.

Modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso: se aprobará por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

#### 4) **Modificaciones en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal):**

En relación con este impuesto la novedad consiste en la conversión en potestativa -para los ayuntamientos- de la aplicación de la reducción de la base imponible para los casos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

La reducción se aplicará como máximo respecto de cada uno de los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales y tendrá el 60% como porcentaje máximo, permitiendo a los ayuntamientos fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

\*\*\* Régimen transitorio (exclusivamente para el año 2012): los ayuntamientos que en su ordenanza no hubieran aprobado la reducción potestativa, pueden seguir aplicando la reducción existente anteriormente.

#### 5) **Ley General Tributaria (LGT):**

El RDL introduce dos modificaciones:

1. Respecto al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, se incorpora en la LGT la admisión de exoneración de responsabilidad penal por regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o investigación. Los efectos anteriores resultarán asimismo aplicables en caso de pago de deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación, pero no prescrita aun en el ámbito penal (nuevo apartado 2 en el artículo 180 LGT).
2. Respecto del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos se matiza que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad penal por regularizaciones voluntarias (artículo 221.1, letra c), LGT).

Barcelona, a 3 de abril de 2012.