

ALERTA FISCAL

Boletín Fiscal - Mayo 2013

Declaración de Impuesto sobre Sociedades de 2012 Novedades y recomendaciones

En este boletín:

El Impuesto sobre Sociedades del año 2012 encierra numerosas modificaciones que deben tenerse en cuenta. En este documento analizamos las más relevantes y proponemos recomendaciones prácticas para preparar la declaración. En concreto revisamos:

- **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.**
- **Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, por la que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.**
- **Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero.**
- **Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.**

Querido lector,

La declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 es particularmente compleja.

La multitud de modificaciones y novedades y la proximidad de la declaración hacen que éste sea un buen momento para reflexionar sobre ellas y considerar qué impacto práctico pueden tener y cómo preparar la declaración de una manera eficiente para ese ejercicio y los siguientes.

Será necesario tomar control de nuevas magnitudes tales como bases imponibles negativas pendientes de uso por más tiempo, amortizaciones y fondos de comercio diferidos en el tiempo, intereses que no son deducibles pero podrían serlo en el futuro, etc.

Los responsables del Impuesto sobre Sociedades en cada compañía y los asesores tendremos que estar atentos y crear nuevas herramientas.

Además, a la vista de ese impacto, creemos que éste es un buen momento para recapitular también sobre la estrategia fiscal de la empresa. Casos recientes y conocidos en el entorno europeo nos deben hacer reflexionar sobre la planificación fiscal eficiente.

En particular en los grupos de sociedades, y más aún en los grupos transnacionales, cada vez es más relevante la cuestión de por qué impuestos tributa cada sociedad o país y si eso se corresponde con la realidad económica. Las nuevas normas del Impuesto sobre Sociedades español, además de las

puramente recaudatorias, -que no son pocas y algunas de ellas carecen de otra justificación técnica o de política fiscal-, van en esa dirección.

Las reformas operadas en el Impuesto sobre Sociedades pueden ocasionar sobre-imposición, e incluso imposición sin que haya renta económica. En muchas ocasiones, será posible evitar este efecto con la oportuna y, en estos casos, más que legítima planificación.

En este Boletín resumimos las modificaciones más relevantes que afectan tanto a la determinación de la base imponible, la cuota del Impuesto y otras aplicables en el ejercicio 2012 y su impacto en el ejercicio 2013. Como es habitual, y sin más voluntad que invitar a la reflexión, incluimos nuestros comentarios y recomendaciones al respecto.

Todos los miembros del equipo de fiscal de CMS Albiñana & Suarez de Lezo confiamos en que esta información le resulte de utilidad, y quedamos a su disposición para comentar cualquier duda que pueda surgirle al respecto y colaborar con ustedes en relación con los asuntos mencionados,

Víctor Hernán
Departamento fiscal.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo.
Génova 27,
28804 Madrid

Teléfono: +34 91 451 93 00

Resumen de contenidos

1. Novedades en materia de base imponible del IS

- Diferimiento de beneficios fiscales: fondo de comercio en compra de negocios o derivado de operaciones de fusión (Real Decreto-ley 12/2012).
- Reducción para períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, del porcentaje de amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida (Real Decreto-ley 20/2012).
- Eliminación de la libertad de amortización (disposición adicional undécima TRLIS) por el Real Decreto-ley 12/2012.
- Gastos financieros no deducibles (nuevo artículo 20 TRLIS y modificación del artículo 14 TRLIS según Real Decreto-ley 12/2012). Resolución DGT de 16 de julio de 2012.
- Exención parcial en la venta de participaciones (artículo 21.2 TRLIS según Real Decreto-ley 12/2012).
- Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de entidades no residentes (Real Decreto-ley 12/2012 y Real Decreto-ley 20/2012).
- Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores para los períodos impositivos 2012 y 2013 (Real Decreto-ley 20/2012).

2. Novedades en materia de cuota del IS

- Nuevo límite aplicable al conjunto de deducciones (artículo 44 TRLIS según Real Decreto-ley 12/2012).
- Se prorroga hasta 2013 el tratamiento fiscal de los gastos de formación de empleados (Ley 16/2012).
- Tipo de gravamen reducido en el IS por mantenimiento o creación de empleo (Ley 16/2012).

3. Otras novedades relevantes en el IS

- Limitación temporal de la deducibilidad fiscal de las amortizaciones del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias para grandes empresas en 2013 y 2014 (Ley 16/2012).
 - Pago fraccionado mínimo para grandes empresas con base en el resultado contable (artículo 45.3 TRLIS según Real Decreto-ley 12/2012 y Ley 16/2012).
 - Actualización de balances (Ley 16/2012).
 - 50% exención de rentas derivadas de la transmisión de inmuebles adquiridos entre el 12/05/12 y el 31/12/2012 (Ley 8/2012).
-

1. Novedades en base imponible del IS

Diferimiento de beneficios fiscales: fondo de comercio por adquisición de negocios a terceros o derivado de operaciones de fusión (artículos 12.6 y 89.3 TRLIS)

Con efectos para los ejercicios que comiencen en 2012 y 2013, se modifica el límite anual máximo para la deducibilidad del inmovilizado intangible correspondiente a fondo de comercio adquirido de terceros, que pasa de un 5 por ciento a un 1 por ciento. Este límite no aplica a contribuyentes del IRPF con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros el período anterior. El límite aplica igualmente para adquisición de fondos de comercio en operaciones de fusión acogidas al régimen de neutralidad fiscal del IS.

Comentario y recomendaciones

Esta medida enlaza con la misma limitación que estableció el RD-ley 9/2011 para el llamado Fondo de Comercio Financiero (artículo 12.5 TRLIS) durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013 y la hace extensiva a los demás fondos de comercio que tengan un efecto fiscal.

En cuanto a las operaciones de fusión, debe destacarse que la medida no afecta a la deducción por amortización de otros activos del activo fijo que tuviera efectos fiscales.

En las circunstancias actuales es incierto lo que haya de pasar con estos conceptos deducibles en el futuro, pero lo que es seguro es que mientras la medida sea temporal habrá que tener registro de los datos para no perder deducciones cuando vuelvan a ser posibles, si eso se produce.

Reducción durante los períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, del porcentaje de amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida

Se reduce para los períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, el límite máximo de la deducción fiscal de los intangibles con vida útil indefinida a los que se refiere el artículo 12.7 del TRLIS, pasando del 10 al 2 por 100. Sólo se excluye de la aplicación de esta medida a los contribuyentes del IRPF con una cifra de negocios el período anterior inferior a 10 millones de euros.

Comentario y recomendaciones

Se trata de otra medida temporal muy similar a la mencionada en el punto precedente y habrá también que tener registro de lo que se haga al respecto para no perder oportunidades en el futuro.

Eliminación de la libertad de amortización (disposición adicional 11ª TRLIS)

Con efectos a partir de 31 de marzo de 2012, se elimina la libertad de amortización regulada en la DA11ª TRLIS.

Este incentivo seguirá vigente para las empresas de reducida dimensión siempre y cuando esté vinculado a la creación de empleo (tal y como establece el artículo 109 TRLIS).

En cuanto a las entidades que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del RD-ley 12/2012 a las que le resulte de aplicación la libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo (según régimen previsto en el RD-ley 6/2010 o en el RD-ley 13/2010, respectivamente), y que tengan cantidades pendientes de aplicación, podrán aprovechar este incentivo en las mismas condiciones establecidas en el régimen que venían utilizando hasta la fecha. No obstante, se introduce un límite cuantitativo, de aplicación durante los ejercicios iniciados en 2012 ó 2013 según el cual:

- Sujetos pasivos que hayan realizado inversiones (fundamentalmente, durante los ejercicios 2009 y 2010) a las que les resultase de aplicación el régimen de libertad de amortización con mantenimiento de empleo, con cantidades pendientes de aplicación, podrán seguir aplicando dichas cantidades con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de BINs.
- Sujetos pasivos que hayan realizado inversiones (hasta la entrada en vigor del RD-ley 12/2012) a las que les resultase de aplicación el régimen de libertad de amortización sin el requisito de mantenimiento de empleo y con cantidades pendientes de aplicación, podrán seguir aplicando dichas cantidades con el límite del 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de BINs.
- En el caso de que un sujeto pasivo hubiera realizado inversiones sujetas a ambos regímenes de libertad de amortización, en primer lugar aplicará el límite del 40% hasta que se agoten las cantidades pendientes de aplicación y, una vez agotadas estas, hasta el importe de la diferencia entre el límite del 20% y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.
- Estos límites se aplicarán igualmente respecto de las inversiones en curso realizadas que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a dos años entre la

fecha encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

Comentario y recomendaciones

Se establecen pues diferentes regímenes para la deducción de las cantidades de amortización pendientes de aplicar en función de cuándo se produjo la inversión y el régimen aplicable correspondiente.

La fecha de la inversión es clave. ¿Cuándo debe entenderse hecha?

Nótese que cabría aplicar la libertad de amortización respecto de activos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias cuya puesta a disposición y afección a actividades económicas tuvo lugar desde 1 de enero hasta 30 de marzo de 2012 y respecto de aquellos adquiridos desde 2009 a los que la libertad de amortización no se les hubiese aplicado, con los límites a la base imponible previa señalados.

Se hace necesario un análisis activo por activo.

Cabe señalar que esta limitación en 2012 y 2013 a la libertad de amortización no es aplicable a empresas que en el ejercicio de la inversión correspondiente cumplieran los requisitos para tener la consideración de empresas de reducida dimensión.

Gastos financieros no deducibles (nuevo artículo 20 TRLIS y modificación del artículo 14 TRLIS). Establecimiento por Resolución de la DGT de unos criterios interpretativos en la aplicación práctica del novedoso artículo 20 de la TRLIS.

Nuevo artículo 20 TRLIS

Se elimina la regla de subcapitalización y se sustituye por una regla general que, en línea con lo que establecen otros países de nuestro entorno, (Alemania, Italia y varios otros), no permite deducir en el ejercicio "los gastos financieros netos" que excedan del 30% del "beneficio operativo del ejercicio". Esta limitación afecta a todos los sujetos pasivos del IS, a excepción de las entidades de crédito y aseguradoras.

En cualquier caso, son deducibles los gastos financieros hasta un millón de euros.

A estos efectos, se entiende por "gastos financieros netos" el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo.

Asimismo, se permite que aquellos gastos financieros netos que no puedan ser deducibles en un ejercicio puedan serlo en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente y sujetos al límite previsto en este nuevo artículo.

En el supuesto de que los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzaran el límite del 30% del beneficio operativo, la diferencia entre dicho límite y los gastos financieros del período impositivo podrá acumularse en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

En el caso de entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal, el límite del 30% se refiere al grupo fiscal. No obstante, los gastos financieros netos de una entidad que se encuentren pendientes de deducir en el momento de su incorporación al grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30% de su propio beneficio operativo.

Por su parte, y tras las numerosas dudas suscitadas por este nuevo precepto, en Resolución de 16 de julio de 2012 la DGT ha establecido criterios interpretativos en relación con los conceptos de gastos o ingreso financiero, beneficio operativo, aprovechamiento futuro de gastos no deducidos o beneficio operativo no aprovechado y ha propuesto una serie de reglas específicas para grupos fiscales.

Comentario y recomendaciones

Este es un cambio radical y no temporal en nuestra legislación en cuanto a la deducibilidad de gastos financieros, que hasta ahora afectaba sólo a la deuda con partes vinculadas y se establecía en términos de proporción entre deuda y recursos propios.

Esta nueva medida afecta a la deuda de parte vinculadas o de terceros.

Esta nueva medida obliga, en primer lugar, a hacer los cálculos oportunos que se deducen de la norma, con el objetivo de determinar si la totalidad de los gastos financieros registrados como gasto en el período son fiscalmente deducibles o no; obliga también a calcular y documentar adecuadamente el

aprovechamiento futuro de gastos no deducidos así como el beneficio operativo no aprovechado.

Creemos que es muy recomendable comenzar el análisis por hacer proyecciones financieras para medir el impacto de la posible no deducibilidad de gastos financieros en el futuro. De excederse los nuevos límites legales, habrá impacto en la caja disponible para la sociedad y los socios.

A modo de ejemplo, durante los últimos años, en particular los anteriores a esta etapa de crisis, ha sido común la adquisición de sociedades financiada con deuda de terceros, cuyos intereses se consideraban deducibles y que quizás ahora dejen de serlo, al menos en su totalidad, afectando pues los retornos previstos para estas inversiones.

En aquellos casos en los que la aplicación de esta nueva redacción del artículo 20 del TRLIS, limite la deducción de intereses, sobre todo de terceros, puede provocarse una sobreimposición. Es decir el receptor de los intereses probablemente tributará por ellos y el pagador no podrá deducirlos.

En algunos casos puede haber argumentos para impugnar la norma, por la vía de impugnar sus consecuencias, pues podría alegarse su desacuerdo con algunos principios constitucionales y su incompatibilidad con el Derecho comunitario.

En otros países de nuestro entorno, por ejemplo Alemania, se ha introducido en la ley una cláusula de escape que permite en la deducibilidad de los gastos financieros en la medida en que el ratio de fondos propios de las sociedades endeudadas guarde cierta relación con el que el Grupo tiene con terceros. España no ha introducido tal cláusula y su falta puede plantear problemas de derecho comunitario

En algunos casos, quizás en situaciones intra-grupo, cabrá plantearse si es eficiente reestructurar la deuda dentro del grupo o incluso la deuda con terceros para evitar el impacto negativo de esta medida. Es posible que haya en muchos casos alternativas para la utilización más eficiente de la deuda en el grupo.

Creemos que la cuestión, merece un estudio detallado caso por caso.

Modificación del artículo 14 TRLIS

Se ha modificado también el artículo 14 TRLIS para introducir en la Ley la no deducibilidad de los gastos financieros incurridos con entidades del grupo destinados a la adquisición de acciones/participaciones de cualquier tipo de entidades a otras entidades del grupo, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades que también formen parte de un mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. No obstante, la norma establece una excepción mediante la cual será posible deducir dichos gastos cuando la entidad adquirente pueda demostrar que la adquisición de acciones/participaciones o la aportación a fondos propios arriba mencionada, fue realizada por motivos económicos válidos.

Comentario y recomendaciones

Las operaciones de reestructuración dentro de un mismo grupo han sido bastante frecuentes en el pasado. Por lo tanto, esta nueva norma puede tener un alcance práctico importante.

Se traslada a la legislación positiva el criterio administrativo que ya era conocido y sobre el que ya se habían pronunciado los Tribunales Económico-Administrativos y que había confirmado en varias ocasiones la Audiencia Nacional. No obstante, ha habido casos, en los que en fase de inspección, la AEAT ha aceptado motivos económicos válidos para la reestructuración. Incluso éstas operaciones se verán ahora limitadas por el nuevo artículo 20 TRLIS que ya hemos comentado.

En cuanto a las operaciones intra-grupo, si bien se establece la posibilidad de que el sujeto pasivo pruebe que la operación obedece a motivos económicos válidos, vista la doctrina administrativa, habrá de hacerse de forma muy cautelosa, en particular porque las operaciones afectadas son aquellas en las que se toma deuda del grupo para adquirir entidades del mismo.

La exposición de motivos del Real Decreto-ley da algunas pistas: "en la medida en que las operaciones sean razonables desde la 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 de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español."

Habrà que estudiar cada caso con detenimiento, porque la norma no establece la no deducibilidad de los gastos financieros incurridos con entidades de crédito, aún para este tipo de reorganizaciones, sino solo aquella tomada con entidades del grupo.

Es posible, que en algunos casos se pueda reestructurar la deuda para poder seguir aprovechando, parcialmente al menos, la deducción por gastos financieros.

Exención parcial en la venta de participaciones en entidades no residentes (artículo 21.2 TRLIS)

Con el objetivo de fomentar la internacionalización de las empresas españolas, se flexibilizan los requisitos para la aplicación de la exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes, atendiendo a un criterio de proporcionalidad en función del tiempo de tenencia de la participación en el que los requisitos del régimen de exención han sido efectivamente cumplidos (hasta ahora, los requisitos de impuesto análogo -apartado b)- y procedencia de actividades empresariales -párrafo c)- para la aplicación de este régimen de exención a las plusvalías, debían ser cumplidos durante todos y cada uno de los años de tenencia de la participación que se transmita).

Así, si los requisitos contenidos en los apartados b) y c) del artículo 21.2 TRLIS no se hubieran cumplido en alguno de los años de tenencia de la participación, la exención se aplicará como sigue:

- En casos de renta procedente del incremento de beneficios no distribuidos, estará exenta la parte de la renta que se haya generado en ejercicios en los que se hayan cumplido los requisitos de los párrafos b) y c) conjuntamente.
- En casos en los que la renta no se corresponda con un incremento de los beneficios no distribuidos, ésta se entenderá realizada de forma lineal, resultando exenta la parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en ejercicios en los que se hayan cumplido los requisitos de los párrafos b) y c) conjuntamente.

Finalmente, la norma establece que aquella parte de la renta a la que no le hubiera resultado de aplicación la exención, podrá tener derecho a la deducción contenida en el artículo 31 TRLIS.

Comentario y recomendaciones

Se introducen nuevos criterios más flexibles y razonables para poder disfrutar, al menos parcialmente, de la exención de la renta positiva puesta de manifiesto en la transmisión de entidades no residentes. La norma actual evita situaciones de injusticia material como las que se han producido en el pasado en las que un incumplimiento en un año, por el motivo que fuese, impedía la aplicación de la exención en cualquier momento.

En la práctica, habrá que hacer seguimiento y control, en particular, del requisito previsto en el apartado c), esto es, que más del 85% de los ingresos de la filial en el ejercicio provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Es posible que las operaciones de reestructuración o transmisión a terceros que antes de la modificación se descartasen por este motivo del incumplimiento de los requisitos para la exención puedan revisarse ahora.

Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de entidades no residentes.

Aquellos sujetos pasivos que hayan optado durante 2012 por acogerse al gravamen especial del 8% o del 10%, (en función de si se cumplía o no, respectivamente, el requisito de que al menos el 85% de los ingresos del ejercicio provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero durante los ejercicios de tenencia de la participación) deben no integrar en la base imponible del IS dichos ingresos.

A estos efectos, se han incluido nuevas casillas en el modelo de declaración del IS para la práctica de los correspondientes ajustes extracontables negativos.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores para los periodos impositivos 2012 y 2013. Modificación del artículo 9 del RD-Ley 9/2011 de 19 de agosto.

La nueva redacción de este artículo supone un aumento de los porcentajes aplicables como límite a la posibilidad de compensación de BINs, quedando del siguiente modo:

- Para aquellas entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos 2012 y 2013 sea de al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, la compensación de BINs está limitada al 50% de la base imponible previa (antes el 75%).
- Para aquellas entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos 2012 y 2013 supere 60 millones de euros, la compensación de BINs está limitada al 25% de la base imponible previa (antes el 50%).

Comentario y recomendaciones

Como consecuencia de esta limitación a la compensación de pérdidas, paralelamente se ha extendido el plazo de 15 años para la compensación de BINs a 18 años, pero no sólo a los sujetos pasivos afectados, sino para todos, extendiendo sus efectos a aquellas BINs que estuvieran pendientes de compensación a 1 de enero de 2012.

Se hace preciso revisar, en su caso, los nuevos plazos de compensación de las BINs previas de cara a considerar la aplicación de las BIN o no considerando otros créditos fiscales cuyo plazo de deducción fuese menor.

La combinación del conjunto de restricciones que se mencionan en este texto puede dar lugar a situaciones que, carezcan de sentido desde el punto de vista de la relación del impuesto pagado con la renta obtenida en el ejercicio. Por ejemplo, una sociedad con un resultado contable de pérdidas en el ejercicio y que además tuviese pérdidas en los ejercicios anteriores, podría encontrarse con ajustes a su base imponible por la no deducibilidad de gastos financieros totalmente legítimos e incurridos con terceros que convirtiesen la base imponible fiscal en positiva y además con la imposibilidad de utilizar (totalmente) las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y en consecuencia, teniendo que pagar impuesto del ejercicio en términos de caja.

2. Novedades en la cuota del IS

Límite de deducciones (artículo 44 TRLIS)

De aplicación para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, se establece una reducción en el límite general actualmente aplicable al conjunto de deducciones que pasa desde el 35% al 25%.

Para el cálculo de este límite se computa también, excepcionalmente en 2012 y 2013, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, no incluida hasta ahora dentro de ese cálculo.

Asimismo, y en relación con la deducción por actividades de I+D+i, el límite se reduce del 60% al 50% para los casos en que dicha deducción supere el 10% de la cuota.

Finalmente, se añade una disposición transitoria (disposición transitoria trigésimo sexta), mediante la cual se amplían los plazos para la aplicación de las deducciones pendientes en ejercicios posteriores. Así, el plazo general de 10 años pasa a ser de 15 años, y el correspondiente a las deducciones de I+D+i, pasa de 15 a 18 años.

Comentario y recomendaciones

En términos similares a la compensación de BINs, se restringe durante 2012 y 2013 el límite a la aplicación de algunas deducciones, extendiendo, en paralelo, el plazo máximo para su deducción, tanto para las originadas en el ejercicio como a aquellas pendientes de compensación a 1 de enero de 2012.

Tal y como se ha señalado en el caso de las BINs, resulta conveniente realizar un análisis conjunto del I.S. para determinar la fórmula más eficiente de aprovechamiento de los créditos fiscales a los que, que en su caso, tenga derecho el sujeto pasivo.

Así por ejemplo, si hubiese re-inversiones pendientes de realizar y hubiese aún plazo para ello en próximos ejercicios, podría planificarse cuando hacerlas, para no incurrir en la limitación.

Se prorroga para 2012 y 2013, tanto para IS como para IRPF, el tratamiento fiscal de los gastos de formación de empleados

Los gastos e inversiones incurridos en los ejercicios 2012 y 2013, para habituar a los empleados a la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y del horario de trabajo, tendrá el tratamiento fiscal que venía teniendo en el IRPF (gastos de formación, los cuales no tendrán la consideración de retribuciones en especie) y en el TRLIS.

Tipo de gravamen reducido en el IS por mantenimiento o creación de empleo

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 y de 2013, se permite que tributen a un tipo del IS reducido las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- i. Cifra de negocio inferior a 5 millones de euros.

- ii. Plantilla media inferior a 25 empleados y no inferior a la unidad durante los 12 meses siguientes al inicio del periodo.
- iii. Plantilla no inferior a la media de los 12 meses anteriores a dicho periodo.

Las entidades que cumplan con los requisitos señalados, tributarán hasta 2013 a un tipo del 20% sobre los primeros 300.000 euros (en principio, este límite se fija para años posteriores en 120.202,41 euros) de base imponible y al 25% sobre el resto de su base imponible.

Comentario y recomendaciones

Téngase en cuenta que a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, tratándose de sociedades pertenecientes a un grupo, aquél se referirá al del conjunto de entidades del grupo en el sentido del art.42 del CCom.

3. Otras novedades relevantes en el IS

Limitación temporal de la deducibilidad fiscal de las amortizaciones del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias para grandes empresas en 2013 y 2014

Se establece una limitación, para los periodos impositivos que se inicien en 2013 y 2014, de la deducibilidad fiscal de las amortizaciones del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las empresas que no sean empresas de reducida dimensión.

Dicha limitación supone que estas empresas sólo pueden deducirse un 70% de la cantidad que les correspondería amortizarse en función del método de amortización utilizado.

Esta limitación también es aplicable para los bienes que se amorticen según los regímenes especiales establecidos por el TRLIS (i.e. elementos nuevos, elementos patrimoniales objeto de reinversión y arrendamientos financieros) en el período impositivo afectado en el que la entidad no cumpla los requisitos para tener la consideración de empresa de reducida dimensión. Quedan excluidos igualmente de esta limitación los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de autorización por parte de la Administración, en relación con el criterio para su amortización.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

Se establece que no tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de la limitación anterior.

Comentario y recomendaciones

Esta medida, de carácter temporal ha tenido efectos prácticos/recaudatorios a partir del primer pago fraccionado de 2013. Los pagos fraccionados siguen creciendo en importancia dada su inmediatez recaudatoria.

Como consecuencia de la limitación cuantitativa de la amortización, se amplía el periodo de tiempo para amortizar dichos elementos, sin que de ello derive un cambio en los porcentajes de amortización que correspondan.

Sería conveniente una estimación del impacto de caja por impuestos que puede tener esta medida junto con muchas otras de las mencionadas para plantear en su caso medidas de planificación.

Pago fraccionado mínimo para grandes empresas. Aplicación sobre el resultado contable (artículo 45.3 TRLIS)

De aplicación a los períodos impositivos iniciados en 2012 ó 2013, se establece, salvo excepciones, un pago fraccionado mínimo del 12% sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos sea de al menos 20 millones de euros.

El porcentaje del 12% se reduce hasta el 6% si, al menos el 85 por 100 de los ingresos de estas empresas, se corresponden con rentas exentas o dividendos con derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición (artículos 21, 22 y 30.2 TRLIS).

Asimismo, debe recordarse que el RD-Ley 20/2012 introdujo para las entidades que calculen sus pagos fraccionados por el método de base imponible la obligación de incluir en ella el 25% del importe de los dividendos y rentas a los que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS.

Finalmente, apuntar que el RD-Ley 20/2012 incrementó los porcentajes aplicables sobre la base imponible para determinar por el método tradicional los pagos fraccionados durante los ejercicios 2012 y 2013 para aquellas entidades con importe neto de la cifra de negocios entre 10 y 20 millones de euros (23%), entre 20 y 60 millones de euros (26%) y de al menos 60 millones de euros (29%).

Comentario y recomendaciones

El impacto en caja de la aplicación práctica de esta norma, que es una obligación autónoma de la obligación de pago del impuesto, es obvio.

No obstante, existen medidas que pueden reducir este impacto, por ejemplo, entre otras, acordar las distribuciones de dividendos sólo al final del ejercicio, es decir, en el mes de diciembre, o bien, prestar especial atención al momento elegido para la dotación de provisiones contables que resulten fiscalmente deducibles, etc. La relevancia fiscal del resultado contable en los períodos trimestrales en los que se hacen los pagos fraccionados es ahora muy grande.

Actualización de balances

Con carácter general, se estableció la posibilidad de revalorizar con eficiencia fiscal el valor del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (de manera global en el primer caso e individualmente en este segundo supuesto) hasta la fecha de aprobación del balance correspondiente al ejercicio 2012.

En síntesis, el valor actualizado se calcula aplicando los coeficientes de la depreciación monetaria aprobados por la Ley de PGE 2012 al coste de adquisición de elemento y la amortización fiscalmente deducida. La diferencia entre el valor actualizado y el valor neto anterior es el importe máximo de la revalorización (con el límite del valor de mercado). No obstante lo anterior, adicionalmente hay que calcular el coeficiente de financiación (patrimonio neto/patrimonio neto + pasivo total – derechos de crédito y tesorería) y, si resulta inferior a 0,4, hay que aplicarlo a la señalada diferencia para determinar el valor actualizado.

Se paga un gravamen único del 5% sobre el importe revalorizado (el 25 de julio de 2013).

Comentario y recomendaciones

Dadas las fechas en que nos encontramos, aquellos sujetos pasivos que deseen acogerse a la actualización de balances deben actuar rápido y contar con que el límite para su acogimiento será hasta que termine el plazo para la aprobación del balance correspondiente al ejercicio 2012, esto es normalmente, el próximo 30 de junio. Todavía hay tiempo para considerar esta medida.

En contra de lo que pudiera parecer, la actualización de balances puede no ser beneficiosa fiscalmente en todos los casos.

Por ejemplo, podría no tener sentido para inversiones inmobiliarias de cara a su transmisión futura, puesto que la actualización operará en esencialmente los mismos términos el ajuste extracontable fiscal correspondiente a la corrección monetaria del TRLIS sobre las rentas positivas obtenidas en una posible transmisión.

Lo anterior, sin embargo, no sería predicable respecto de los activos pertenecientes al inmovilizado material.

La actualización de valor sí puede tener sentido desde la perspectiva fiscal si lo que se quiere conseguir es incrementar los gastos fiscalmente deducibles por amortización en el largo plazo, aunque sólo a partir del ejercicio 2015.

Por otra parte, hay factores de balance, no fiscales, que pueden también ser relevantes.

En cualquier caso, la actualización de balances es en sí misma un ejercicio de cálculo que, por supuesto, habrá que tener y en cuenta en ejercicios futuros. Habrá pues que documentarla con cuidado y celo.

50% exención de rentas derivadas de la transmisión de inmuebles adquiridos entre el 12/05/12 y el 31/12/2012

La Ley 8/2012 introdujo la Disposición Adicional 16ª en el TRLIS en virtud de la cual se prevé una exención del 50% de las rentas positivas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir del 12/05/2012 y hasta el 31/12/2012 que tengan la consideración de activos no corrientes. Existen limitaciones en relación con las pérdidas por deterioro, excesos de amortización y vinculación relativas a los inmuebles adquiridos. Una medida similar se ha previsto igualmente para los contribuyentes del IRPF.

Comentario y recomendaciones

Aquellos sujetos pasivos que hayan adquirido inmuebles durante el período señalado deberán tener muy en cuenta la existencia de esta exención en el caso de transmisiones futuras de dichos inmuebles. Es otro dato que habrá que recordar.

Incluimos a continuación un cuadro resumen de algunas de las recomendaciones que creemos pueden considerarse:

Medida	Recomendación
Diferimiento de la amortización del fondo de comercio	Llevar adecuado registro para el futuro.
Reducción de la amortización de activos intangibles de vida útil indefinida	Llevar adecuado registro para el futuro.
Eliminación de la libertad de amortización	Considerar la fecha de adquisición del activo.
Gastos financieros no deducibles (art. 20 TRLIS)	Considerar reorganización de la deuda. Revisar impacto intra-grupo, si el prestamista es del grupo. Considerar y estimar el impacto de la deuda en el tiempo. Considerar posibles recursos contra la norma.
Gastos financieros no deducibles intra-grupo (art. 14 TRLIS)	Considerar motivos económicos válidos. Considerar reorganización de la deuda.
Exención por plusvalías de acciones no residentes	Revisar posibles situaciones desechadas en el pasado. Llevar registro anual de cumplimiento por las filiales.
Gravamen especial sobre dividendos	Excluir ingreso contable de la base imponible.
Límite de deducciones	Considerar período de reinversión en esa deducción.
Limitación de amortización deducible en 2013 y 2014	Revisar el impacto que pueda tener y considerar planificación fiscal.
Pagos fraccionados mínimos	Considerar medidas contables.
Actualización de balances	Todavía hay tiempo.

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en contacto con nosotros:

Víctor Hernán, Socio victor.hernan@cms-asl.com

Javier Lorite, Socio javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal raul.bano@cms-asl.com

María Gonzalez, Asociado Principal maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma, Asociado Principal alvaro.ledesma@cms-asl.com

Diego de Miguel, Asociado Principal diego.demiquel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete, Asociado Principal gonzalo.oliete@cms-asl.com

Los presentes comentarios contienen información de carácter general, sin que constituya opinión profesional o asesoramiento jurídico.

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo
Génova, 27
28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)