

Alerta Fiscal – Especial RD-ley 12/2012

En esta alerta:

Impacto fiscal del recién aprobado 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.

ALERTA FISCAL

Especial RD-ley 12/2012

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

Querido lector,

Las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012 (en adelante, “RD-ley 12/2012”), su carácter de urgencia y su entrada en vigor inmediata, van a tener seguramente, un impacto muy relevante tanto en el cálculo del impuesto sobre sociedades como en la caja que los sujetos pasivos por este impuesto deberán adelantar al fisco desde este mismo mes de abril en concepto de pagos fraccionados.

Con la urgencia que merece el conocimiento de una norma que se va a aplicar, incluso, al pago fraccionado debido por el primer trimestre del 2012 que debe ingresarse como máximo el 20 de abril de este mismo año, presentamos en este documento un resumen de las normas que ya están en vigor desde su publicación en el BOE el pasado sábado 31 de marzo.

Como pretendemos hacer habitualmente, incluimos también en esta alerta siquiera un breve comentario por nuestra parte. En este sentido rogamos al lector, que lo reciba con las cautelas propias de las reflexiones al respecto de una norma que se ha publicado en el BOE tan sólo hace dos días.

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,

Víctor Hernán

Departamento fiscal.

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

Teléfono: +34 91 451 93 00

Víctor Hernán victor.hernan@cms-asl.com

Javier Lorite javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó raul.bano@cms-asl.com

María González maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma alvaro.ledesma@cms-asl.com

Felipe Masa felipe.masa@cms-asl.com

Diego de Miguel diego.demiguel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete gonzalo.oliete@cms-asl.com

Resumen de contenidos

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

- Diferimiento de beneficios fiscales: fondo de comercio por adquisición de entidades (artículo 12.6 TRLIS) y por reestructuraciones empresariales (artículo 89.3 TRLIS)
- Eliminación de la libertad de amortización (disposición adicional undécima TRLIS)
- Gastos financieros
- Límite de deducciones
- Pago fraccionado mínimo para grandes empresas. Aplicación sobre el resultado contable (artículo 45 TRLIS)
- Exención parcial en la venta de participaciones
- Gravamen sobre la repatriación de dividendos/plusvalías de fuente extranjera
- Gravamen especial para contribuyentes del IRPF, IS e IRNR al objeto de atraer rentas no declaradas

Reseña Detallada

1. Normativa reciente

- Diferimiento de beneficios fiscales: fondo de comercio por adquisición de entidades (artículo 12.6 TRLIS) y por reestructuraciones empresariales (artículo 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. El límite aplica igualmente para adquisición de fondos de comercio en reestructuraciones empresariales.

Comentario

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) y hacerla extensiva a los demás fondos de comercio que tengan un efecto fiscal. Se reduce al mínimo pues uno de los incentivos que más ha servido a su objetivo de dinamizar las adquisiciones corporativas de las empresas españolas y por lo tanto consolidar determinados sectores económicos.

En cuanto a las operaciones de reorganización empresarial, debe destacarse que la medida sólo afecta al fondo de comercio, categoría que conceptualmente es residual, pero no a la deducción por amortización de otros activos.

- 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 PYMES siempre y cuando esté vinculado a la creación de empleo (tal y como establece el artículo 109 TRLIS).

En cuanto a las empresas que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor de este Real Decreto-ley a las que le resulte de aplicación la libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo (según régimen previsto en el Real Decreto-ley 6/2010 o en el

Real Decreto-ley 13/2010, respectivamente), y que tengan cantidades pendientes de aplicación, podrán aplicar este incentivo en las mismas condiciones establecidas en el régimen que venían aplicando 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
- Sujetos pasivos que hayan realizado inversiones (hasta la entrada en vigor de este Real Decreto-ley) 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
- 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 relativas a la libertad de amortización con mantenimiento de empleo
- Estos límites se aplicarán igualmente respecto de los 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

Se establecen pues diferentes regímenes en función de cuándo se hayan hecho las adquisiciones, de si se había o no optado por aplicar este beneficio fiscal en los ejercicios precedentes y de si la aplicación de este incentivo estaba sujeta al requisito de mantenimiento de empleo o no. Se hace necesario estimar adecuadamente cuál es la posición fiscal más eficiente en cada caso.

• Gastos financieros (nuevo artículo 20 TRLIS y modificación del artículo 14 TRLIS)

De conformidad con la normativa vigente hasta la entrada en vigor del RD-ley 12/2012, los gastos financieros eran deducibles con las limitaciones de la normativa de subcapitalización, las propias de los precios de transferencia, cuando resultasen aplicables, y siempre que no se viesen afectados por normas anti-abuso.

La nueva norma, aprobada con carácter indefinido, ya se discutió en agosto de 2012 y está en línea con lo que establecen otros países de nuestro entorno, en particular Alemania. Se establece la no deducibilidad de “los gastos financieros netos” que excedan del 30% del “beneficio operativo del ejercicio”.

En cualquier caso, serán 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 apartado.

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. Esto es, la diferencia entre los gastos financieros generados y el límite del 30% se añadirá a dicho límite en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años siguientes.

En el caso de entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal, el límite del 30% se referirá 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.

En relación con todo lo anterior, es importante señalar que esta limitación no afecta a las entidades de crédito y únicamente es de aplicación a las entidades que formen parte de un grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio salvo que 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, o bien los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20 por ciento, excedan del 10 por ciento de los gastos financieros netos.

Comentario

Este es un cambio radical en nuestra legislación en cuanto a la deducibilidad de gastos financieros, que hasta ahora afectaba sólo a deuda con partes vinculadas y se establecía en términos de proporción entre deuda y recursos propios.

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 a las TIR previstas para estas inversiones.

Esta nueva medida, obligará, en primer lugar, a hacer los cálculos oportunos que se deducen de la norma. Se abren a continuación diferentes medidas de legítima planificación fiscal que deberán estudiarse en cada caso, por ejemplo, las consecuencias de pertenecer o no a un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio que no se limita a un grupo nacional español, eficiencia de posibles modificaciones estructurales de algunos grupos en función de su accionariado y eficiencia o no de la existencia de sociedades holding.

Finalmente, se modifica el artículo 14 TRLIS para introducir en la ley la no deducibilidad de los gastos financieros incurridos con entidades del grupo derivados de la compra de acciones/participaciones de cualquier tipo de entidades así como 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

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.

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.”

- 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 desde el 35% al 25%. Para el cálculo de este límite se computa también, excepcionalmente, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, no incluida hasta ahora dentro de la aplicación de los límites generales para las deducciones.

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.

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

De aplicación a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, se establece un pago fraccionado mínimo del 8% sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensación de los sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inician los períodos impositivos sea de al menos 20 millones de euros. A este respecto, serán de aplicación los límites del 75% ó 50% de las bases imponibles negativas, en función de si la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo supera o no los 20 ó 60 millones de euros, respectivamente

El porcentaje del 8% se reduce hasta el 4% 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).

Finalmente, se establece que, a los efectos del próximo pago fraccionado, (20 de abril de 2012), las empresas arriba mencionadas aplicarán el porcentaje del 4% o del 2% sin que resulte de aplicación para el cálculo la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros introducida por este RD-ley 12/2012.

Comentario

El impacto de la aplicación práctica de esta norma, que se puede considerar como autónoma de la propia obligación de pago del impuesto, es obvio en relación con las implicaciones que puede tener en los pagos a realizar al fisco. No obstante, existen medidas que pueden reducir la presión de caja, 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.

- Exención parcial en la venta de participaciones (artículo 21.2 TRLIS)

Con el objetivo, dice la exposición de motivos, 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. En este sentido, se establece un criterio de proporcionalidad en función del tiempo en el que los requisitos del régimen de exención han sido 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, deben ser cumplidos durante todos y cada uno de los años de tenencia de la participación que se transmite).

Así, si los requisitos contenidos en los apartados b) y c) del artículo 21.2 TRLIS no se cumplieran 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.

- Gravamen sobre dividendos y obtención de plusvalías de fuente extranjera (disposición adicional decimoquinta TRLIS)

Con efectos exclusivamente para el ejercicio 2012, se introduce un gravamen especial del 8% para los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de renta empresarial de fuente extranjera que provengan de paraísos fiscales o de territorios de nula tributación.

Con este gravamen especial, se persigue que aquellas entidades que no hubieran podido beneficiarse de la aplicación de la exención del artículo 21 TRLIS (por no cumplir con el requisito de "impuesto análogo" recogido en la letra b) de dicho artículo), puedan beneficiarse de la repatriación de fondos a un tipo más reducido que el general.

La medida establece que el gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será deducible de la base imponible del IS y además, las rentas sujetas a este gravamen especial no darán derecho a la aplicación de la

deducción por doble imposición internacional (artículos 31 y 32 TRLIS).

Por último es necesario mencionar que el gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días siguientes a la fecha de devengo (a estos efectos, el día del acuerdo de distribución del dividendo por la junta general de accionistas).

Comentario

Aquellos sujetos pasivos que pudieran estar pendientes de repatriar fondos de sus filiales que obtengan renta empresarial en paraísos fiscales o territorios de baja tributación deberían analizar si hacerlo durante el año 2012, dado que se trata de una norma con vigencia temporal limitada.

- Gravamen especial para contribuyentes del IRPF, IS e IRNR al objeto de atraer rentas no declaradas

Se implanta un gravamen especial de atracción de rentas no declaradas a modo de regularización extraordinaria, para aquellos contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que no hayan declarado sus rentas con anterioridad.

Así, antes de que Hacienda endurezca el régimen sancionador tributario en 2013, según ha anunciado el propio Ministro de Hacienda, ésta permitirá la presentación de una declaración voluntaria para regularizar la situación tributaria de determinados contribuyentes, previo pago de un gravamen complementario del 10% del importe de los bienes y derechos aflorados.

El plazo de presentación y su ingreso finaliza el próximo 30 de noviembre y la presentación de esta declaración voluntaria excluye la aplicación de sanciones, intereses y recargos.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo, C/ Génova, 27 – 28004 Madrid – España
T +34 91 451 93 00 – F +34 91 442 60 45 – madrid@cms-asl.com

CMS Albiñana & Suárez de Lezo es una de las firmas de abogados con más historia y prestigio del mercado español, con oficinas en Madrid y Sevilla. Combinamos tradición y vanguardia, especialización y cercanía como valores para lograr la máxima satisfacción de los clientes.

Con aproximadamente 100 abogados, nuestra finalidad es mantener una relación estrecha de trabajo con el cliente para comprender y anticipar sus necesidades y estar a su entera disposición para llevar a cabo sus objetivos de negocio. Como Despacho multidisciplinar, ofrecemos a través de nuestras distintas áreas de experiencia un servicio completo de asesoramiento legal y fiscal que cubre todas las necesidades de nuestros clientes.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo pertenece a la organización CMS que integra a los principales despachos europeos independientes y cuya ambición es la de ser reconocida como la mejor firma de servicios legales y fiscales en Europa.

www.cms-asl.com | www.cmslegal.com

Los despachos miembros de CMS son: CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia); CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (España); CMS Bureau Francis Lefebvre (Francia); CMS Cameron McKenna LLP (Reino Unido); CMS DeBacker (Bélgica); CMS Derks Star Busmann (Holanda); CMS von Erlach Henrici Ltd. (Suiza); CMS Hasche Sigle (Alemania) , CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) y CMS Rui Pena & Arnaut (Portugal).

Las oficinas CMS son: **Ámsterdam, Berlín, Bruselas, Londres, Madrid, París, Roma, Viena, Zúrich,** Aberdeen, Argelia, Amberes, Arnhem, Beijing, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Buenos Aires, Casablanca, Colonia, Dresde, Dusseldorf, Edimburgo, Estrasburgo, Frankfurt, Hamburgo, Kiev, Leipzig, Liubliana, Lisboa, Luxemburg, Lyon, Milán, Montevideo, Moscú, Múnich, Praga, Sao Paulo, Sarajevo, Sevilla, Shanghái, Sofía, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovia y Zagreb.