

## **Alerta Fiscal – Especial RD-ley 20/2012 y Resolución de la DGT de 16 de julio de 2012**

---

En este boletín:

Impacto fiscal de:

- Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos (DGT), en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades

## **ALERTA FISCAL**

### **Especial RD-ley 20/2012 y Resolución de la DGT 16-7-2012**

Querido lector,

Las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012 (en adelante, "RD-ley 20/2012"), en relación con la fiscalidad directa e indirecta en España, y su entrada en vigor con carácter general de manera 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 el próximo mes de octubre en concepto de pagos fraccionados o mayor IVA repercutido durante el mes de septiembre.

Con la urgencia que merece el conocimiento de una norma que se va a aplicar, incluso, al pago fraccionado debido por el segundo trimestre del 2012 que debe ingresarse como máximo el 20 de octubre de este mismo año o, en relación con la repercusión del IVA por los sujetos pasivos de este impuesto desde el 1 de septiembre, presentamos en este documento un resumen del RD-Ley y de la Resolución mencionada de la DGT publicadas en el BOE el pasado 15 y 16 de julio, respectivamente.

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](mailto:victor.hernan@cms-asl.com)

Javier Lorite [javier.lorite@cms-asl.com](mailto:javier.lorite@cms-asl.com)

Raúl Bañó [raul.bano@cms-asl.com](mailto:raul.bano@cms-asl.com)

María González [maria.gonzález@cms-asl.com](mailto:maria.gonzález@cms-asl.com)

Gonzalo Oliete [gonzalo.oliete@cms-asl.com](mailto:gonzalo.oliete@cms-asl.com)

Álvaro Ledesma [alvaro.ledesma@cms-asl.com](mailto:alvaro.ledesma@cms-asl.com)

Diego de Miguel [diego.demiguel@cms-asl.com](mailto:diego.demiguel@cms-asl.com)

## Resumen de contenidos

### Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad

- Modificación de la Ley del IVA, esencialmente consistente en un aumento del tipo general y reducido del impuesto en 3 y 2 puntos porcentuales, respectivamente, así como en la aplicación del tipo reducido a algunos servicios a los que hasta la entrada en vigor del RD-ley 20/2012, les es de aplicación el súper reducido.
- Modificación de la Ley del IRPF, en lo relativo al aumento del tipo de retención aplicable a determinados trabajadores por cuenta propia, así como a los rendimientos de trabajo por impartir cursos y conferencias. Por otro lado, se suprime para 2012 la compensación por adquisición de vivienda habitual para los contribuyentes que la hubieran adquirido antes del 20 de enero de 2006.
- Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) con la finalidad de aumentar la recaudación por este impuesto a través de, entre otras medidas, una mayor limitación a la compensación de bases imponibles negativas, aumento de los tipos de gravamen aplicables en los pagos fraccionados, reduciendo el porcentaje de amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida o, estableciendo un nuevo gravamen sobre la repatriación de determinados dividendos/plusvalías de fuente extranjera.
- Establecimiento por parte de la DGT de unos criterios interpretativos en la aplicación práctica del novedoso artículo 20 de la TRLIS.

## Reseña Detallada

### 1. Normativa reciente (IVA)

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, a excepción del incremento del IVA para la entrega de viviendas y, de manera indefinida:

- Incremento del tipo general actual del 18% y el reducido del 8% de este impuesto.

Los tipos general y reducido de este impuesto, quedarán establecidos en el 21 y 10%, respectivamente

- Aplicación del tipo general, y no el reducido como hasta la entrada en vigor del RD-ley 20/2012 en relación con el IVA, a la entrega de flores y plantas, así como a determinadas prestaciones de servicios.

Esencialmente, esta subida afecta a, entre otros, servicios relacionados con la hostelería, actividades artísticas y espectáculos culturales (teatro, cine, etc), deportivas prestadas a personas físicas, peluquería, televisión digital, funerarios o la asistencia sanitaria cuando no se encuentre exenta por la Ley del IVA.

- Con efectos 1 de enero de 2013, será de aplicación, no el actual 4%, sino el 10% a la entrega de edificios o parte de los mismos, aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
- Se incrementa el porcentaje del coste de los materiales utilizados, del 33 hasta el 40%, para considerar como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones

## *Criterio relevante*

*No habiendo sido modificado el artículo 75 de la Ley del IVA, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios se devengará el Impuesto cuando se entreguen los bienes o, se presten, ejecuten o efectúen los servicios sujetos a IVA, independientemente de la fecha de la factura, a menos que se hubieren producido pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible. Criterio éste establecido en el artículo 75 de la Ley del IVA y mantenido recientemente por la DGT en consultas V0495-12 y V0980-12, de 7 de marzo y mayo de 2012, respectivamente.*

## *Recomendación*

*A la vista de lo anterior, con la finalidad de evitar posibles contingencias fiscales por dejar de repercutir o deducir incorrectamente un IVA soportado por la aplicación errónea del tipo de gravamen (i.e. 18 en lugar del 21%), recomendamos prestar especial atención al efectivo devengo del impuesto y, en caso de duda, tener en consideración que en cualquier caso tendrá lugar éste, cuando tanto la correspondiente factura como el pago de la misma se produzca de manera anticipada a la entrega del bien o a la prestación del servicio.*

## **2. Normativa reciente (IRPF)**

---

- Supresión para el período impositivo 2012 y con carácter indefinido, de la compensación por adquisición de vivienda habitual para los contribuyentes que la hubieran adquirido la misma antes del 20 de enero de 2006
- Incremento de los tipos de retención aplicables a determinados rendimientos

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013, el porcentaje de retención sobre los rendimientos de actividades profesionales y, derivados del trabajo por impartir cursos,

conferencias o coloquios, se incrementa desde el actual 15% en vigor hasta el 21%.

En principio, este porcentaje quedará establecido en el 19% a partir del 1 de enero de 2014.

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 y, de manera indefinida, el tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales percibidos por quienes inicien el ejercicio de actividades profesionales, en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, quedará establecido en el 9%, en lugar del 7% actual.

## *Criterio relevante*

*El tipo de retención aplicable en todos aquellos pagos relacionados con facturas por los servicios mencionados en este punto, deberá ser el vigente en el momento del pago, independientemente de la fecha de la factura y de cuándo se prestó el servicio. Criterio éste establecido en el artículo 79 del Reglamento del IRPF y mantenido por la DGT en consulta V0814/2012 de 18 de abril de 2012.*

## **3. Normativa reciente (IS)**

---

- Limitación a la deducibilidad de gastos financieros. Modificación de la reciente redacción del artículo 20 del TRLIS.

Por un lado, dejan de estar excluidas de la aplicación de esta limitación, las entidades que no forman parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Por otro lado, quedan excluidas de su aplicación, las entidades aseguradoras, al igual que ya lo estaban las de crédito.

Por último, para evitar de alguna manera lo ya apuntado por nuestra parte en anteriores boletines, en relación con la sobreimposición

que esta norma de limitación de gastos financieros puede conllevar a los sujetos pasivos del IS, se ha excluido también de su aplicación, con carácter general, a las entidades que se extingan, al poder llegar a producirse en estos casos una sobreimposición definitiva.

- Establecimiento por parte de la DGT, a través de Resolución de julio de 2012, de los criterios interpretativos de ésta en relación con la aplicación práctica del nuevo artículo 20 del TRLIS

Los gastos financieros a tener en cuenta a los efectos de la aplicación de esta norma, serán los contabilizados en cuentas 661, 662, 664 y 665, incluidas en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General Contable (PGC), incluyéndose los intereses implícitos asociados con el endeudamiento empresarial y, excluyéndose los gastos financieros activables con arreglo a normas contables, pese a estar incluido en la partida 13 del PGC.

Se aplican los mismos criterios a los ingresos financieros a los efectos de calcular el gasto financiero neto sujeto a la limitación de deducibilidad, refiriéndose concretamente a las cuentas 761 y 762 de la partida 12 del PGC.

Se verán afectados por la limitación los intereses devengados y no cobrados, de producirse el deterioro de valor de créditos contabilizados.

Las diferencias negativas de cambio y las pérdidas por coberturas financieras no serán objeto de limitación a excepción de aquellas que se encuentren directamente vinculadas con algún endeudamiento de la entidad al que sí le sea de aplicación la limitación.

La DGT concluye que a los efectos del cálculo del gasto financiero neto susceptible de limitación en cuanto a su deducibilidad, los ingresos financieros obtenidos, bien por entidades "holding" (cupones, intereses), bien

por entidades concesionarias de infraestructuras públicas que debieran contabilizar los acuerdos de concesión como activos financieros, deben minorar los gastos financieros de sendos tipos de entidades, pese a que contablemente integren el importe neto de la cifra de negocios, no computándose por tanto como integrantes del beneficio operativo de las mismas.

En relación con lo expuesto en el párrafo anterior, precisa la DGT que las entidades "holding" no deberán adicionar en el cálculo de su beneficio operativo, aquellos dividendos o participaciones en beneficios que por la razón expuesta anteriormente deban minorar los gastos financieros, pese a formar parte del importe neto de la cifra de negocios.

La DGT interpreta que los gastos financieros no deducidos en años anteriores por aplicación de esta limitación, podrán ser deducidos en los 18 años siguientes dentro de los límites establecidos, una vez se hayan deducido en cada ejercicio los devengados en dicho año, con la finalidad de no actualizar o retrasar el período de deducción máxima, de aplicar en primer lugar los procedentes de ejercicios anteriores.

Como consecuencia de haber sido redactado este artículo 20 del TRLIS de manera sobrevenida y muy escueta fundamentalmente en lo relacionado con su aplicación a los grupos de entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal, esta Resolución ha tratado de interpretar algunas de las principales dudas surgidas entre los contribuyentes afectados, pudiendo destacar resumidamente las siguientes:

- El límite cuantitativo relativo a la deducibilidad de los gastos financieros netos se referirá al grupo fiscal, debiendo determinar el beneficio operativo a nivel de éste.
- El beneficio operativo del grupo fiscal tendrá en cuenta todas las eliminaciones contables, quedando por tanto sometidos a limitación únicamente los gastos financieros que las entidades del grupo fiscal tienen frente a

terceros y aquellos regulados en el artículo 14.1h) del TRLIS.

- Si el gasto financiero neto del grupo fiscal supera los mencionados límites, serán no deducibles, en primer lugar, aquellos que excedan del 30 por 100 del beneficio operativo de cada entidad individualmente considerada, en proporción a todos los excesos que, sobre dicho límite individual, tengan las entidades del grupo fiscal.
- El criterio establecido en el punto anterior, se esclarece no solo con la finalidad de que cada entidad determine sus gastos deducible a la hora de determinar su base imponible individual, sino también para conocer qué gasto financiero no deducible de períodos anteriores le corresponde, para el supuesto de ser excluida del grupo fiscal, teniendo derecho al correspondiente crédito fiscal generado por ella.
- Será de aplicación el artículo 20 del TRLIS a aquellas entidades no crediticias que pertenezcan a un grupo fiscal del que formen parte entidades de crédito, por todos aquellos gastos financieros derivados de operaciones ajenas a otras entidades del grupo fiscal. Resultará de aplicación el límite del millón de euros al conjunto de entidades, no de crédito o aseguradoras, pertenecientes al grupo fiscal.
- La incorporación a un grupo fiscal de una entidad con gastos financieros de períodos anteriores pendientes de deducir, supondrá la aplicación de un doble límite de limitación de gastos financiero, por un lado, el del propio grupo fiscal y, por otro lado el de la propia entidad de manera individual.
- Por último, la DGT aclara la incidencia del artículo 20 en el 12.3 del TRLIS, al considerar que el posible deterioro del valor de la participación en dicha entidad deberá calcularse incrementando los fondos propios existentes al cierre del ejercicio, en el importe de los gastos financieros no deducibles.

*Recomendación:*

*En aquellos casos en los que la aplicación de esta nueva redacción del artículo 20 del TRLIS, provocara una sobreimposición al no poder deducir unos gastos financieros soportados de mercado, en algunos casos hasta obtenidos de entidades vinculadas, sería conveniente analizar en profundidad la posibilidad de una impugnación de la misma, alegando inconstitucionalidad y ser incompatible con Derecho Comunitario. Consideramos que podría quizás apoyar esta impugnación, entre otros motivos, el hecho de no haber sido regulada la limitación de los gastos financieros, en los mismo términos que por ejemplo ha hecho Alemania, prescindiendo de una cláusula de escape que permite en aquel país la deducibilidad de los intereses financieros en la medida en que el ratio de fondos propios en Alemania sea similar al que el Grupo tiene en el resto del mundo, crearía situaciones más favorables para unos contribuyentes que para otros, lo que ya ha sido repudiado en otros temas similares por la Sentencia de 15 de marzo de 1994 (asunto C-387/92) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.*

- 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 compensación de BINS, quedando del siguiente modo:

Aquellas entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos 2012 y 2013 superen el importe neto de 20 millones de euros de cifra de negocios, podrán compensar, como máximo, el 50% de las BINS (antes el 75%)

Entidades que en esos 12 meses anteriores superen el importe neto de 60 millones de euros

de cifra de negocios, podrán compensar, como máximo, el 25% de las BINS (antes el 50%)

- Reducción para períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, del porcentaje de amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, pasando del 10 al 2 por 100, aplicándose ya en el cálculo del segundo pago fraccionado de 2012.
- Modificación para períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, de la forma de calcular la base imponible y tipos aplicables en los pagos fraccionados

Para el cálculo del segundo pago fraccionado de 2012, y hasta el tercero de 2013, se integrará en la base imponible de éste, el 25% del importe de dividendos y plusvalías exentos según el artículo 21 del TRLIS.

## Comentario

*Aquellos sujetos pasivos que pudieran estar pendientes de repatriar fondos de sus filiales, susceptibles de beneficiarse de la aplicación de la exención del artículo 21 del TRLIS, deberían analizar la posibilidad de retrasar la distribución de los mismos hasta el mes de diciembre.*

Se modifican los tipos aplicables a la base imponible de los pagos fraccionados del siguiente modo:

- 23% aquellas entidades que en esos 12 meses anteriores tengan un importe neto de entre 10 y 20 millones de euros de cifra de negocios (antes, 21%)
- 26% aquellas entidades que en esos 12 meses anteriores tengan un importe neto de entre 20 y 60 millones de euros de cifra de negocios (antes, 24%)
- 29% aquellas entidades que en esos 12 meses anteriores tengan un importe neto superior a 60 millones de euros de cifra de negocios (antes, 27%)

Se eleva del 8% al 12% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio el importe mínimo de pago fraccionado de cada período. Además ese importe mínimo no se reducirá en las BINS pendientes de aplicación, como así permitía el RD-Ley 12/2012.

- Gravamen sobre dividendos y obtención de plusvalías de fuente extranjera

Con efectos exclusivamente para el ejercicio 2012, se introduce un gravamen especial del 10% para los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos hasta el 30 de noviembre de 2012 de determinada fuente extranjera, que en esencia serán filiales participadas en más de un 5 por 100, las cuales obtengan rentas pasivas.

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", ni obtener rentas activas o empresariales recogido en la letra "c" de dicho artículo), ni del gravamen especial del 8% de la Disp. Adicional decimoquinta del TRLIS que introdujo el RD-Ley 12/2012, 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).

## Comentario

*Aquellos sujetos pasivos que pudieran estar pendientes de repatriar fondos de sus filiales que obtengan rentas pasivas 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.*

## Contactos

---

Víctor Hernán, Socio  
Javier Lorite, Socio

[victor.hernan@cms-asl.com](mailto:victor.hernan@cms-asl.com)  
[javier.lorite@cms-asl.com](mailto:javier.lorite@cms-asl.com)

Raúl Bañó, Asociado Principal,  
María Gonzalez, Asociado Principal,  
Álvaro Ledesma, Asociado Principal,  
Diego de Miguel, Asociado Principal,  
Gonzalo Oliete, Asociado Principal,

[raul.bano@cms-asl.com](mailto:raul.bano@cms-asl.com)  
[maria.gonzalez@cms-asl.com](mailto:maria.gonzalez@cms-asl.com)  
[alvaro.ledesma@cms-asl.com](mailto:alvaro.ledesma@cms-asl.com)  
[diego.demiguel@cms-asl.com](mailto:diego.demiguel@cms-asl.com)  
[gonzalo.oliete@cms-asl.com](mailto:gonzalo.oliete@cms-asl.com)

**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](mailto: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](http://www.cms-asl.com) | [www.cmslegal.com](http://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, Luxemburgo, Lyon, Milán, Montevideo, Moscú, Múnich, Praga, Sao Paulo, Sarajevo, Sevilla, Shanghái, Sofía, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovia y Zagreb.