

Comunicación 1/2013
Enero 2013
Área Fiscal

Muy Sres nuestros:

En nuestra Comunicación 3/2011 les extractamos las principales modificaciones tributarias derivadas del Real Decreto-ley 9/2011 de fecha 19 de agosto de 2011 publicado en el BOE de 20 de agosto y con vigencia desde esa misma fecha.

En nuestra Comunicación 1/2012 les extractamos las principales modificaciones tributarias derivadas del Real Decreto-ley 20/2011 de fecha 30 de diciembre de 2011 publicado en el BOE de 31 de diciembre.

En nuestra Comunicación 4/2012 les extractamos las principales modificaciones tributarias derivadas del Real Decreto-ley 12/2012 de fecha 30 de marzo de 2012 publicado en el BOE de 31 de marzo y con vigencia desde esa misma fecha.

La vigencia inalterada de alguna de dichas medidas ha sido corta, ya que el Real Decreto-ley 20/2012 de fecha 13 de julio pasado publicado en el BOE de 14 de julio y con vigencia desde el día siguiente, ha introducido nuevas modificaciones tributarias, afectando las mismas inclusive a las establecidas por los citados RDL 9/2011 y RDL 12/2012.

En fecha 28 de diciembre fue publicada en el BOE la 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.

En fecha 28 de diciembre fue publicada en el BOE la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

A los efectos de hacer más inteligible el marco legal actualmente vigente hemos optado por proceder a actualizar en la presente Comunicación el contenido de las anteriores citadas, haciendo referencia en cada caso al RDL que introdujo las modificaciones y señalizando las novedades del nuevo RDL 20/2012, de la Ley 16/2012 y de la Ley 17/2012.

1.- Impuesto Sociedades. Varios.

1.1. Fondo de comercio adquirido (RDL 12/2012).

La normativa tributaria establece una deducción, que no requiere imputación contable, computada sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible consistente en fondo de comercio, siempre y cuando: (i) se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; (ii) la adquisición no se haya realizado a una entidad del mismo Grupo mercantil; (iii) se dote una reserva indisponible por un importe, al menos, igual al importe fiscalmente deducible.

El RDL 12/2012 redujo el porcentaje de deducción al 1% (anteriormente el 5%).

El RDL 20/2012 establece que la reducción no es de aplicación a las personas físicas que tributen por IRPF y cumplan los requisitos de cifra de negocios regulados para las empresas de reducida dimensión.

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

1.2. Fondo de comercio en fusiones (RDL 12/2012).

La normativa tributaria establece que en una operación de fusión en que la entidad absorbente participe en al menos un 5% en la entidad absorbida, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación en la sociedad absorbida y los fondos propios de la sociedad absorbida se impute a los bienes y derechos transmitidos en la fusión hasta alcanzar su valor razonable. La parte de la diferencia que no haya sido imputada tiene la consideración de fondo de comercio y se puede deducir siempre y cuando, entre otros casos: (i) la participación en la sociedad absorbida no se hubiere adquirido de entidades no residentes, o de personas físicas, residentes ó no en España; (ii) la adquisición de la sociedad absorbida no se hubiese realizado a entidades del mismo Grupo mercantil.

El RDL 12/2012 redujo el porcentaje de deducción al 1% (anteriormente el 5%).

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

1.3. Deducción en inmovilizado intangible con vida útil indefinida (RDL 20/2012).

La normativa tributaria establece una deducción del importe del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, siempre y cuando: (i) se haya puesto de

manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; (ii) la adquisición no se haya realizado a una entidad del mismo Grupo mercantil.

El porcentaje de deducción se reduce al 2% (anteriormente el 10%).

La reducción no es de aplicación a las personas físicas que tributen por IRPF y cumplan los requisitos de cifra de negocios regulados para las empresas de reducida dimensión.

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

1.4. Límite de deducciones en cuota (RDL 12/2012).

El RDL 12/2012 estableció como límite de las deducciones en cuota (deducciones por I+D+i; deducciones por inversiones medioambientales; deducción por creación de empleo para minusválidos; y la deducción por reinversión beneficios extraordinarios que el RDL 12/2012 también incluye) el 25% (anteriormente el 35%) de la cuota íntegra minorada en deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Como excepción a lo anterior, el límite se fija en el 50% (anteriormente el 60%), cuando el importe de la deducción correspondiente al período impositivo por I+D+i exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

Adicionalmente, **con eficacia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2012** (sin limitación sólo a 2012 y 2013) y para compensar la reducción de los límites de deducción en cuota, se establece que las cantidades no deducidas en un período impositivo podrán deducirse en los que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (anteriormente 10), con la especialidad de que las no deducidas provenientes de inversiones en I+D+i podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (anteriormente 15).

Asimismo el RDL establece que las deducciones pendientes de aplicación a 1/1/2012, disfrutarán también de la ampliación temporal referida en el párrafo anterior.

1.5. Libertad de amortización (RDL 12/2012).

La Disposición Adicional Undécima de la LIS reguló la libertad de amortización y pasó en un período muy corto de tiempo por diversas redacciones.

Así, la Ley 4/2008 facultó, durante los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, para la libre amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, si bien condicionando su aplicación al mantenimiento durante un plazo de 24 meses, desde el inicio del período de su puesta en funcionamiento, de la plantilla media de los 12 meses anteriores.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 6/2010 modificó la Ley 4/2008 y amplió los períodos impositivos a los que era aplicable la libertad de amortización de forma tal que abarcaba los períodos impositivos iniciados durante los años 2009 al 2012.

Más tarde, el Real Decreto Ley 13/2010 amplió nuevamente los períodos impositivos a los que era aplicable la libertad de amortización de forma tal que abarcaba los períodos iniciados en los años 2011 al 2015, y flexibilizó su aplicabilidad liberándola del condicionante de mantenimiento de la plantilla.

La turbulenta historia de esa Disposición Adicional Undécima de la LIS tuvo un nuevo episodio, quizás el último, al ser derogada por el RDL 12/2012 de forma tal que desaparece de la normativa la posibilidad de aplicar la libertad de amortización allí regulada.

Para dar cobertura legal a las situaciones anteriores y/o en curso, el RDL 12/2012 contenía una Disposición Transitoria, que fundamentalmente estableció la eficacia de la normativa derogada en cuanto a las cantidades pendientes de aplicar por libertad de amortización, estableciendo límites máximos de imputación durante 2012 y 2013 a aquéllas entidades que cuando realizaron las inversiones no reunían los requisitos para ser calificadas como entidades de reducida dimensión.

Reseñamos a continuación la dicha Disposición Transitoria:

1.5.1. Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el 30/3/2012 a las que resulte de aplicación la anterior normativa y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicarlas en las condiciones establecidas en aquélla normativa.

1.5.2. No obstante lo indicado en 1.5.1, los sujetos pasivos que antes del 31/3/2012 y en períodos impositivos en que no fueran entidades de reducida dimensión, hayan realizado inversiones a las que resulte de aplicación la normativa del Real Decreto-Ley 6/2010 (condicionada al mantenimiento plantilla) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización podrán aplicarlas si bien en los períodos impositivos que se inicien durante 2012 y 2013 tendrán como límite el 40% de la base imponible computada antes de: (i) aplicar libertad de amortización; y (ii) aplicar compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

1.5.3. No obstante lo indicado en 1.5.1, los sujetos pasivos que antes del 31/3/2012 y en períodos impositivos en que no fueran entidades de reducida dimensión, hayan realizado inversiones a las que resulte de aplicación la normativa del Real Decreto-

Ley 13/2010 (no condicionada al mantenimiento de plantilla) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización podrán aplicarlas si bien en los períodos impositivos que se inicien durante 2012 y 2013 tendrán como límite el 20% de la base imponible computada antes de: (i) aplicar libertad de amortización; y (ii) aplicar compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

1.5.4. En el caso de que los sujetos pasivos hubieran realizado inversiones y como consecuencia de ellas tuvieran cantidades pendientes de aplicar por libertad de amortización tanto sujetas al caso del epígrafe 1.5.2., como al del 1.5.3., aplicarán en primer lugar las del epígrafe 1.5.2. con el límite del 40%. A continuación, si cabe, podrán aplicar las del epígrafe 1.5.3. siempre y cuando adicionadas a las anteriores no superen en ese caso el límite del 20%.

1.6. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles (Ley 16/2012).

La Ley 16/2012 introduce una medida de carácter temporal (períodos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014), de limitación de la amortización fiscalmente deducible, aplicable a las entidades que superen el límite de facturación regulado para las entidades de reducida dimensión (importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior igual o superior a 10 millones de euros).

La limitación supone que la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias se deducirá en la base imponible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje. Esa limitación tiene por objeto conseguir un incremento recaudatorio.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la limitación indicada, podrá deducirse 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.

Dicha limitación no será aplicable para aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o autorización (Plan Especial de Amortización) por la Agencia Tributaria.

1.7. Actualización de balances (Ley 16/2012).

La Ley 16/2012 ha establecido que los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas podrán acogerse, de forma voluntaria, a la actualización de valores.

Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012 (ha entrado en vigor el 28.12.2012). Las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día que termine el plazo para su aprobación.

La actualización estará sometida a un gravamen del 5 por 100 del saldo acreedor de la cuenta de Reserva de Revalorización. Este gravamen se autoliquidará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al período al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización.

El importe de las revalorizaciones contables se llevará a una cuenta específica de Reserva de Revalorización que será indisponible hasta que sea comprobada y aceptada por la Administración tributaria que tendrá para ello un plazo de tres años. Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma sin haberse realizado, el saldo de la cuenta se podrá destinar a: (i) la eliminación de resultados contables negativos; ó (ii) la ampliación del capital social ó; (iii) transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición. (la distribución del saldo proveniente de la Reserva de Revalorización sólo cabrá si los elementos actualizados estén totalmente amortizados, ó hubieran sido transmitidos o dados de baja en el balance).

Deberá incluirse en la Memoria de las Cuentas Anuales información referente a la actualización realizada.

1.8. Gastos de indemnizaciones por extinción de relaciones laborales/mercantiles (Ley 16/2012).

La Ley 16/2012 ha establecido que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las cantidades satisfechas como consecuencia de indemnizaciones por extinción de relaciones laborales ó mercantiles, en el importe que exceda con carácter general, por cada perceptor, de 1.000.000 de euros. No obstante, lo anterior, cuando el importe de la indemnización exenta a efectos de IRPF exceda de 1.000.000€, la cuantía no deducible será la que exceda del importe exento.

1.9. Exención de rentas obtenidas en transmisión de participaciones en sociedades extranjeras (RDL 12/2012).

La normativa tributaria establece la exención de los dividendos percibidos de entidades no residentes en España, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad no residente sea, al menos, de un 5%, y haya sido poseída ininterrumpidamente durante el año anterior a la fecha de exigibilidad del dividendo, ó, en su defecto, se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre sociedades en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información.
- c) Que los beneficios que se repartan procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Asimismo la normativa tributaria establece la exención de la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente cuando se cumplan los requisitos de las letras anteriores. El requisito de la letra a) debe cumplirse el día en que se realice la transmisión, mientras que los requisitos de las letras b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

El RDL 12/2012 flexibilizó la aplicación de la exención reseñada en el párrafo anterior, en cuanto a la rigidez de la exigencia de que los requisitos de las letras b) y c) se cumplieran durante todos los ejercicios de tenencia de la participación.

La flexibilización introducida por el RDL 12/2012 se produce admitiendo la exención aún cuando en todos los ejercicios de tenencia de la participación no se hayan cumplido los requisitos de las letras b) y c) citadas. En tal caso, la exención se aplicará respecto a la renta obtenida en la transmisión que provenga de beneficios no distribuidos generados en los ejercicios en que sí se han cumplido conjuntamente los requisitos de las letras b) y c) citadas.

Por otra parte, respecto a la renta obtenida en la transmisión que no se corresponda con beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, se admite igualmente la exención aún cuando en todos los ejercicios de tenencia no se hayan cumplido los requisitos de las letras b) y/o c) citadas. En tal caso, la exención se aplicará respecto a esa renta en la cuantía que corresponda a los ejercicios en que sí se han cumplido conjuntamente los referidos requisitos, cuantía que se determinará mediante un prorrateo lineal de la dicha renta entre todos los ejercicios de tenencia de la participación.

A la parte de la renta no exenta será aplicable, en los términos que se regulan, la deducción para evitar la doble imposición internacional.

2.- Impuesto Sociedades. Compensación bases imponibles Negativas.

2.1. Límite compensación períodos impositivos iniciados en el año 2011 (RDL 9/2011).

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie un período impositivo dentro del año 2011, en la compensación de las bases imponibles negativas con efectos exclusivamente en ese/esos ejercicios iniciados en 2011, se tendrá en consideración lo siguiente:

- **La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75%** de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros.
- **La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50%** de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros.

2.2. Límite compensación períodos impositivos iniciados en los años 2012 y 2013 (RDL 20/2012).

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie un período impositivo dentro de los años 2012 y 2013, en la compensación de las bases imponibles negativas con efectos exclusivamente en esos ejercicios iniciados en 2012 y 2013, se tendrá en consideración lo siguiente:

- **La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50%** de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros.
- **La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25%** de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros.

Plazo compensación períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2012 (RDL 9/2011)

Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir de 1/1/2012, se modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de establecer que **las bases imponibles**

negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (anteriormente 15 años).

La ampliación del período de compensación a 18 años afecta no sólo a las bases imponibles negativas originadas a partir de la modificación normativa sino también a las que estén pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1/1/2012.

2.3. Cuadro Resumen.

Limitación Compensación BINS Ejercicios 2012/2013	
Importe Cifra de Negocios	Limitación
De 20.000.000€ a menos de 60.000.000€	50%
60.000.000€ ó superior	25%

3.- Impuesto Sociedades. Pagos Fraccionados.

3.1. Consideraciones generales.

La normativa establece en relación a los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades dos sistemas de cálculo. El primero en el que la base para calcular el pago fraccionado es la cuota íntegra del IS del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviere vencido, y el segundo es sobre la parte de la base imponible del ejercicio en curso.

De acuerdo con lo establecido por la Ley 17/2012, el porcentaje para la primera modalidad de cálculo del pago fraccionado continuará siendo del 18% en el ejercicio 2013.

El sistema de cálculo que ha sufrido diversas modificaciones ha sido exclusivamente aquél en el que el pago fraccionado se calcula sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once meses de cada año natural.

Ese sistema es de aplicación: (i) obligatoria, para las sociedades que durante los doce meses anteriores hayan tenido un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04€; (ii) voluntaria, para las sociedades cuyo volumen de operaciones no haya superado la cifra indicada pero hayan ejercido en tiempo y forma la opción para acogerse a este sistema.

3.2. Pagos fraccionados cuyo plazo de declaración se inició a partir 20/8/2011 (RDL 9/2011) correspondientes a períodos impositivos iniciados en 2011.

- Para los sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción de cálculo del pago fraccionado sobre base imponible y cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien períodos impositivos dentro del año 2011, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto (en general 21%).

- Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros, durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien períodos impositivos dentro del año 2011, el porcentaje será:

- El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20.000.000 euros. (en general 21%)
- El resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros (en general 24%).
- El resultado de multiplicar por nueve décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros (en general 27%).

3.3. Pagos fraccionados cuyo plazo de declaración se inicie a partir de 15/7/2012 correspondientes a períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013 (RDL 20/2012).

- Para los sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción de cálculo del pago fraccionado sobre base imponible y cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto (en general 21%).

- Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros, durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de los años 2012 ó 2013, el porcentaje será:

- El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10.0000.000 euros (en general 21%).
- El resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 10.000.000 euros pero inferior a 20.000.000 euros (en general 23%).
- El resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 20.000.000 euros pero inferior a 60.000.000 euros (en general 26%).
- El resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60.000.000 euros (en general 29%).

3.4.- Pagos fraccionados. Inclusión de rentas exentas para su cálculo (RDL 20/2012)

En la determinación de los pagos fraccionados que se realicen en función de la base imponible se integrará en la misma el 25% del importe de los dividendos y otras rentas, a las que resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y sobre las rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de participaciones sociales, regulada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

3.5. Pagos fraccionados. Nuevo importe mínimo (RDL 12/2012 modificado por RDL 20/2012)

El RDL 12/2012 estableció un importe mínimo del pago fraccionado a realizar por los sujetos pasivos cuya cifra neta de negocio haya sido al menos de 20 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio de los períodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013. En caso de ejercicios no coincidentes con el año natural, la cifra neta de negocio a tener en cuenta es la obtenida desde el inicio del período impositivo hasta el inicio del plazo de declaración del pago fraccionado correspondiente.

Ese importe mínimo fue del 8% y se calculaba sobre la diferencia entre: (i) el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias; y (ii) el importe

compensable de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores teniendo en cuenta los límites de compensación vigentes reseñados en el apartado 2.

El RDL 20/2012 eleva del 8% al 12% el porcentaje del párrafo anterior. Además para su cálculo se tiene en cuenta sólo el resultado operativo sin poder deducir las bases imponibles negativas.

Como especialidad, el RDL 12/2012 estableció que el porcentaje del importe mínimo se fijaba en el 4% en el caso de sujetos pasivos en los que más del 85% de sus ingresos, en cada uno de los períodos de pago fraccionado, provenga de: (i) rentas exentas de fuente extranjera (dividendos y plusvalías en transmisión de participaciones societarias); (ii) rentas de establecimientos permanentes en el extranjero; (iii) rentas con derecho a deducción total por doble imposición interna (dividendos de entidades en que participe al menos en un 5%). **El RDL eleva del 4% al 6% el dicho porcentaje para estos casos.**

Exclusivamente en el cálculo del pago fraccionado realizado en abril 2012, los importes mínimos antes reseñados fueron del 4% (en lugar del 8%) y del 2% (en lugar del 4%). Asimismo, en ese pago fraccionado no fue de aplicación la limitación de deducción de gastos financieros que comentamos en 4.2.

Vigencia temporal exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

3.6. Cuadro Resumen.

Pagos Fraccionados Ejercicio 2013			
Importe Cifra de Negocios	Tipo	Importe Mínimo	Inclusión 25% Rentas Exentas
Menos de 10.000.000€	21%	No	Sí
De 10.000.000€ a menos de 20.000.000€	23%	No	Sí
De 20.000.000€ a menos de 60.000.000€	26%	Sí 12%	Sí
60.000.000€ ó superior	29%	Sí 12%	Sí

4.- Impuesto Sociedades. Gastos Financieros.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1/1/2012 (sin limitación temporal de eficacia), se introducen las siguientes modificaciones:

4.1. Gastos financieros no deducibles (por destino de la deuda) (RDL 12/2012).

No son fiscalmente deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del mismo Grupo mercantil (inclusive no residentes), salvo cuando se acredite la existencia de motivos económicos válidos, cuando el importe de la deuda se haya destinado a (i) la adquisición a otras entidades del Grupo de participaciones sociales en cualquier tipo de entidades; (ii) realizar aportaciones al capital o los fondos propios de otras entidades del mismo Grupo mercantil.

Según el preámbulo del RDL se pueden considerar razonables desde una perspectiva económica (motivos económicos válidos) aquéllos supuestos de reestructuración dentro del Grupo consecuencia directa de una adquisición a terceros o aquéllos supuestos en que se produce una auténtica gestión desde España de las entidades participadas.

4.2. Límite de deducción de gastos financieros (RDL 12/2012 modificado por RDL 20/2012).

El RDL 12/2012 estableció un límite de deducción de los gastos financieros aplicable a: (i) las entidades que formen parte de un Grupo mercantil; (ii) las entidades que no formen parte de un Grupo mercantil pero en las que la cuantía de los gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades en las que se participe o deudas con personas o entidades que participen en la misma, en, al menos, un 20% (directa o indirectamente), exceda del 10% del total de los gastos financieros netos.

El RDL 20/2012 establece que el límite de deducción de los gastos financieros es de aplicación a todas las entidades, con la única salvedad de ciertos casos especiales y de las entidades de crédito y aseguradoras.

A continuación extractamos la operativa del límite de deducción de gastos financieros.

4.2.1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

4.2.2. Se entiende como gastos financieros netos la diferencia entre los gastos financieros y los ingresos derivados de cesión de capitales propios a terceros.

No se computan para este cálculo los gastos financieros no deducibles por destino y que han sido expuestos en 4.1.

4.2.3. El beneficio operativo se determina partiendo del resultado de explotación y eliminando las partidas de: (i) amortización de inmovilizado; (ii) subvenciones; (iii) deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado; y adicionando las partidas de: (i) ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que

consistan en dividendos de entidades en que se participe, directa o indirectamente, en, al menos, un 5% del capital o en las que el precio de adquisición sea superior a 6 millones de euros, exceptuando los de aquéllas participaciones que hayan sido adquiridas con deuda cuyos gastos financieros no son deducibles por destino (véase 4.1.)

4.2.4. En todo caso serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por un importe de 1 millón de euros.

Consecuentemente, entendemos que implícitamente hay un doble límite (el 30% del beneficio operativo y 1M€) aplicándose el mayor de los dos. Conforme a ello, una sociedad cuyo gasto financiero neto es de 1 millón de euros, aún cuando éste importe supere el 30% del beneficio operativo, podrá deducirse fiscalmente el millón de euros.

4.2.5. En el caso de que los gastos financieros netos de un período impositivo no alcanzaran el límite establecido, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período se adicionará al límite deducible en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

4.2.6. El límite de deducción de los gastos financieros netos en las entidades en régimen de consolidación fiscal se referirá al grupo fiscal.

4.2.7. Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción por causa de la limitación, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite regulado por la normativa.

4.2.8. La normativa vigente establece que las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) no tributan por el IS en la parte de base imponible que corresponda a sus socios residentes en España. La tributación para esos socios residentes se produce vía la imputación que efectúa la AIE de la parte que corresponda a cada socio en la base imponible, deducciones en cuota, y retenciones.

El RDL añade un concepto nuevo que debe ser objeto de imputación por la AIE, y que es el gasto financiero neto que no haya sido deducible para el cálculo de la base imponible por la AIE debido al límite indicado en el presente apartado 4.2.

Ese gasto financiero neto imputado por la AIE se tendrá en cuenta por los socios de aquélla a los efectos del cálculo del límite expresado en este apartado 4.2.

5.- Impuesto Sociedades. Tipo de gravamen.

5.1. Con carácter general el tipo de gravamen será del 30%.

5.2. El tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión será del 25% por la parte de la base imponible hasta 300.000 euros y del 30% sobre la parte de la base imponible restante. Será de aplicación este tipo de gravamen para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior haya sido inferior a 10 millones de euros. Resaltar que igualmente será de aplicación este tipo de gravamen reducido en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad alcance la cifra de 10 millones de euros siempre que la misma haya cumplido en ese ejercicio como en los dos anteriores las condiciones para ser considerada de reducida dimensión.

5.3. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo (Ley 16/2012). Se prorroga para los períodos impositivos iniciados en 2013 (aplicable anteriormente a los ejercicios iniciados en 2009, 2010, 2011, y 2012) la regulación aplicable a entidades que reúnan los siguientes requisitos: (i) importe neto de la cifra de negocios en el período inferior a 5 millones de euros; (ii) plantilla media del período inferior a 25 empleados; (iii) que durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo, la plantilla media no sea inferior a la unidad ni inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 01.01.2009. La dicha regulación establece una tributación sobre el importe de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000,00 euros al tipo reducido del 20% (el exceso de 300.000,00 euros en la base, tributa al 25%).

5.4. Cuadro Resumen tipo de gravamen ejercicio 2013.

Tipo de Gravamen 2013	
Régimen General	30%
Reducida Dimensión	25% sb 300.000€ 30% sb + 300.000€
Gravamen reducido mantenimiento empleo	20% sb 300.000€ 25% sb +300.000€

6.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.1. Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 se fija el **tipo impositivo general del IVA en el 21%** (anteriormente el 18%) (RDL 20/2012).

6.2. Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 se fija el **tipo impositivo reducido del IVA en el 10%** (anteriormente el 8%) (RDL 20/2012).

6.3. El **tipo impositivo superreducido del IVA continúa siendo el 4%** (RDL 20/2012).

6.4. Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 (RDL 20/2012), las siguientes prestaciones de servicios pasan a tributar por el tipo general del 21% en vez del tipo reducido:

- Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios.
- Los servicios de peluquería.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.
- Las entradas a teatros, cines, circos, espectáculos, festejos taurinos, y parques de atracciones.
- Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.
- Los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas, y otros análogos.

6.5. Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 (RDL 20/2012), los tipos del recargo de equivalencia serán (i) con carácter general el 5,2%; (ii) el tipo reducido será el 1,4%; (iii) el tipo superreducido será el 0,50%.

6.6. Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 (RDL 20/2012), el tipo del recargo de compensación regulado en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, se fija en el 12% (antes 10%) en el caso de productos obtenidos en explotaciones agrícolas y forestales, y en el 10,5% (antes 8,5%) en el caso de productos obtenidos en explotaciones ganaderas y pesqueras.

6.7. El pasado sábado día 1 de diciembre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se

aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que entra en vigor a partir de 1 de enero de 2013.

7.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

7.1. Gravamen complementario sobre la cuota íntegra y sobre la base liquidable del ahorro.

El RDL 20/2011 (ver Comunicación 1/2012) estableció un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal, de alcance temporal para los ejercicios 2012 y 2013, con la finalidad de reducir el déficit público.

Asimismo se estableció un gravamen complementario, con el mismo alcance temporal, sobre la base liquidable del ahorro.

Una vez aplicado el gravamen complementario, la tarifa de la cuota íntegra estatal de la parte general de la base imponible para los ejercicios 2012 y 2013 ha quedado de la siguiente manera:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0	0	17.707,20	12,75
17.707,20	2.257,66	15.300,00	16,00
33.007,20	4.705,66	20.400,00	21,50
53.407,20	9.091,66	66.593,00	25,50
120.000,20	26.072,88	55.000,00	27,50
175.000,20	41.197,88	125.000,00	29,50
300.000,20	78.072,88	En adelante	30,50

A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica que hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. Para el ejercicio 2011 y siguientes, Cataluña ha aprobado la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50

120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
175.000,20	35.283,36	En adelante	25,50

Una vez aplicado el gravamen complementario, la cuota íntegra correspondiente a la base imponible del ahorro para los ejercicios 2012 y 2013, se hallará de la siguiente manera:

Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta 6.000,00€	21,00
De 6.000,01€ hasta 24.000,00€	25,00
Desde 24.000,00€	27,00

7.2. Retenciones sobre rendimientos del trabajo.

No se introducen modificaciones en este apartado, por lo tanto sigue vigente lo establecido por el RDL 20/2011 en cuanto a las retenciones sobre rendimientos del trabajo, siendo las aplicables para los ejercicios 2012 y 2013 las que se detallan a continuación:

Base	Cuota	Resto base	Tipo aplicable
0	0	17.707,20	24,75
17.707,20	4.382,53	15.300,00	30,00
33.007,20	8.972,53	20.400,00	40,00
53.407,20	17.132,53	66.593,00	47,00
120.000,20	48.431,24	55.000,00	49,00
175.000,20	75.381,24	125.000,00	51,00
300.000,20	139.131,24	En adelante	52,00

7.3. Cuadro-resumen tipos retenciones e ingresos a cuenta.

En aplicación de lo dispuesto por los RDL 20/2011 y RDL 20/2012, los tipos de retenciones e ingresos a cuenta aplicables en el ejercicio 2013 son los siguientes:

--	--

TIPOS RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA ¹²³	2013
Rendimientos del trabajo	
En general	Según anterior tarifa
Administradores y miembros de consejos de administración	42%
Cursos, coloquios, conferencias, seminarios y similares	21%
Elaboración de obras literarias, artísticas o científicas	21%
Contratos o relaciones de duración inferior al año	2%
Relación laboral especial de carácter dependiente	15%
Rendimientos del capital mobiliario	
General	21%
Rendimientos de actividades económicas	
Actividades profesionales en general	21%
Dos años iniciales actividades profesionales	9%
Determinadas actividades empresariales por Módulos	1%
Actividad agrícola, forestal y ganadera general	2%
Actividad ganadera de engorde de porcino y avicultura	1%
Ganancias patrimoniales por transmisión	
Transmisiones o reembolsos de títulos en IIC	21%
Premios	21%
Otro tipo de rentas	
Arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles	21%
Cesión de derechos de imagen	24% / 21%
Propiedad intelectual e industrial y asistencia técnica	21%
Arrendamiento y subarrend. bienes muebles o negocios	21%

7.4. Deducción por inversión en vivienda habitual (Ley 16/2012).

Con efectos desde 1 de enero de 2013 se elimina la deducción por inversión en vivienda habitual.

¹ Téngase en cuenta que el incremento del tipo de retención para administradores y consejeros del 35% al 42% es aplicable únicamente en los períodos impositivos 2012 y 2013, por lo que a partir del 01.01.2014, el tipo de retención volverá a ser del 35%.

² Téngase en cuenta que el incremento del tipo de retención para el capital mobiliario, las ganancias patrimoniales y los otros tipos de rentas del 19% al 21% es aplicable únicamente en los períodos impositivos 2012 y 2013, por lo que a partir del 01.01.2014, el tipo de retención volverá a ser del 19%.

³ Téngase en cuenta que el incremento del tipo de retención de las actividades profesionales y de los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, del 15% al 21% es aplicable únicamente en los períodos impositivos 2012 y 2013, fijándose el tipo de retención en el 19% a partir del 01.01.2014.

No obstante, se establece un régimen transitorio por el que podrán continuar practicando la deducción por inversión en vivienda en ejercicios futuros todos aquellos contribuyentes que hubieran adquirido antes de 31 de diciembre de 2012 su vivienda habitual o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda habitual.

Recordemos que el RDL 20/2012, con efectos desde su entrada en vigor (15 de julio de 2012), elimina la compensación fiscal por adquisición de la vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006.

7.5. Gravamen especial premios (Ley 16/2012).

Desde 1 enero 2013 quedan sujetos al IRPF a través de un gravamen especial los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, ONCE, Cruz Roja, que hasta ahora estaban exentos. Los premios por importe igual o inferior a 2.500€ seguirán exentos, pero a partir de esta cantidad se pagará un 20%.

7.6. Ganancias Patrimoniales (Ley 16/2012).

Desde 1 de enero de 2013, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (acciones, fondos, inmuebles, etc.) que hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente 1 año ó menos, pasarán a tributar como renta general, en lugar de seguir tributando como renta del ahorro (Ley 16/2012).

Por lo tanto en la base imponible del ahorro únicamente se incluirán las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones y cuyo período de generación sea superior a 1 año.

7.7. Fomento nuevas tecnologías y formación del personal (Ley 16/2012).

Se prorrogan para el período impositivo 2013 los incentivos fiscales para el fomento de la utilización de las nuevas tecnologías y la formación del personal en esta materia así como los incentivos a la creación de empleo.

Durante el ejercicio 2013 (igual que en los años 2007 a 2012) no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario del trabajo.

7.8. Renta en especie utilización vivienda (Ley 16/2012).

Con efectos desde 1 de enero de 2013 se modifica la valoración de la renta en especie por utilización de vivienda. En este sentido, se ha establecido lo siguiente: (i) en el caso de que la vivienda utilizada sea propiedad del pagador, la renta en especie se valorará en el 10% del valor catastral (5% para el caso de municipios con valores catastrales actualizados a partir de 01.01.1994); (ii) en el caso de que la vivienda utilizada no sea propiedad del pagador, la renta en especie será el coste para el pagador que en ningún caso podrá ser inferior a la valoración resultante utilizando el sistema (i) anterior.

Con efectos exclusivamente 2013, los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda cuando esta no es propiedad del pagador, se podrán seguir valorando conforme al valor catastral de la misma (10%/5%), siempre que la entidad empleadora ya satisficiera los rendimientos en relación con dicha vivienda con anterioridad a 04.10.2012.

7.9. Imputación primas seguros colectivos (Ley 16/2012).

Con efectos desde 1 de enero de 2013 se modifica la valoración el régimen de imputación de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que cubren compromisos de pensiones.

La imputación de las primas será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente, salvo que el seguro sea contratado a consecuencia de despidos colectivos.

Sin perjuicio de lo anterior, se establece un régimen transitorio por el cual no será obligatoria la imputación del exceso en los seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente.

7.10. Límite reducción rendimientos del trabajo irregulares (Ley 16/2012).

Con efectos desde 1 de enero de 2013 se establece un límite para la aplicación de la reducción del 40% sobre rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años o irregulares cuando deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil.

Dicha limitación es la siguiente:

(i) si el importe de estos rendimientos es igual o inferior a 700.000 euros, la reducción del 40% se aplicará únicamente sobre 300.000 euros;

(ii) si el importe de estos rendimientos es superior a 700.000 euros pero igual o inferior a 1.000.000 euros, la reducción del 40% se aplicará sobre el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros;

(iii) si el importe de estos rendimientos es superior a 1.000.000 euros no se aplicará la reducción del 40%.

Sin perjuicio de lo anterior se establece un régimen transitorio por el que el límite de la reducción del 40% no se aplicará a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013 de relaciones laborales o mercantiles.

8.- OTROS IMPUESTOS. VARIOS.

8.1. Impuesto sobre Patrimonio.

Se prorroga durante el ejercicio 2013 la vigencia del Impuesto sobre Patrimonio, desapareciendo la obligación de pago y presentación de la declaración del mismo a partir del ejercicio 2014, inclusive.

Resaltar que Cataluña, haciendo uso de las potestades legislativas que tienen las Comunidades Autónomas respecto a este impuesto, ha acordado mediante Decreto Ley 7/2012, de fecha 27.12.2012, lo siguiente: (i) rebajar el importe del mínimo exento a los efectos de fijarlo en 500.000 euros; (ii) aprobar una tarifa del impuesto, que en comparación con la estatal, mantiene los importes de los ocho tramos e incrementa el tipo de gravamen en un 5%, salvo el último tramo que se incrementa en un 10%. Dichas modificaciones son ya aplicables para el ejercicio 2012.

8.2. Interés legal del dinero (Ley 17/2012).

Queda fijado en el 4% el tipo del interés legal del dinero para el ejercicio 2013.

Queda fijado en el 5% el interés de demora para el ejercicio 2013.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee.