



MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 12/2012

Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Con fecha de hoy, 31 de marzo de 2012, se publicó en el BOE el **Real Decreto-ley 12/2012**, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, RD-Ley 12/2012).

Con el objetivo de corregir la desviación del saldo presupuestario se toman, entre otras, medidas tributarias en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como, para dotar de mayor autonomía financiera a los Ayuntamientos, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. También con el fin de reducir el déficit público, se establece una declaración tributaria especial para determinadas rentas, es decir, una amnistía fiscal.

Todas estas medidas se complementarán con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012,

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), se introducen las siguientes modificaciones:

A. Medidas temporales: modificaciones aplicables a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013 (artículo 1. Primero RD-Ley 12/2012)

1.1. Limitación de la deducibilidad del fondo de comercio por adquisición de entidades y por reestructuraciones empresariales (artículo 1. Primero. Uno y 1. primero. Dos RD-Ley 12/2012)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados en los años 2012 y 2013, se modifica el límite anual máximo para la deducibilidad del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio (arts. 12.6 y 89.3 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 del 5 de marzo, en adelante TRLIS), que pasa **de un 5 % a un 1 %**.

De este modo se establece la misma limitación que introdujo el RD-Ley 9/2011 para el fondo de comercio financiero (art. 12.5 TRLIS).

1.2. Límite conjunto de deducciones (artículo 1. Primero. Tres, Cuatro y Seis RD-Ley 12/2012)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados en los años 2012 y 2013, se reduce el actual límite para la aplicación de las deducciones (art. 44 TRLIS), pasando del 35% al 25% de la cuota íntegra. En el caso de la deducción por I+D+i el límite del



60 % se reduce al 50 %, para el supuesto en que las deducciones por este concepto excedan del 10 % de la cuota.

En este límite conjunto se incluye también la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS), de tal manera que durante los ejercicios 2012 y 2013 si se aplica esta deducción se absorberá parte del límite sobre la cuota íntegra.

En todo caso, debe recordarse que el límite opera sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

En el caso de Canarias, los incrementos sobre el régimen general se aplicarán sobre los nuevos límites.

Al mismo tiempo, se amplía el plazo máximo para el aprovechamiento de las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota, pasando con carácter general de 10 a 15 años, mientras que en el caso de las deducciones por I+D+i (art. 35 TRLIS) y para el fomento de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (art. 36 TRLIS) se eleva de 15 a 18 años (art. 44.1. Segundo párrafo TRLIS).

Esta elevación afectará a las deducciones pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012 (disposición transitoria 36ª TRLIS, redacc. RD-Ley 12/2012)

1.3. Pago fraccionado sobre el resultado contable (artículo 1. Primero. Cuatro RD-Ley 12/2012)

Durante los años 2012 y 2013, se establece un **pago fraccionado**

mínimo para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013, supere anualmente los 20 millones de euros, es decir, las sujetas a la modalidad del pago a cuenta previsto en el artículo 45.3 TRLIS.

El importe mínimo del pago a cuenta, no podrá ser inferior, en ningún caso, al resultado de aplicar el 8 % al resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve, u once primeros meses de cada año natural, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases impositivas negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos, teniendo en cuenta los límites que correspondan de acuerdo con lo establecido en el artículo 9. Primero. Dos del RD-Ley 9/2011, es decir, que se mantiene la limitación para la compensación de bases impositivas negativas en los términos actuales (al 50 %).

De esta manera, el pago a cuenta mínimo se calcula sobre el resultado contable, no sobre la base imponible de la entidad.

Dicho pago a cuenta mínimo será del 4 %, cuando, al menos el 85 % de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, corresponda a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 o la deducción prevista en el artículo 30.2 TRLIS. En consecuencia, el resto de rentas exentas sí se toman en consideración a efectos del límite mínimo.



Respecto al pago fraccionado a ingresar el 20 de abril de 2012, el importe mínimo del pago a cuenta será del 4 % y del 2 % en lugar del 8 % y 4 %. Adicionalmente, no resultará de aplicación a dicho pago fraccionado lo establecido en el artículo 20 TRLIS, según redacción dada al mismo por el RD-Ley 12/2012.

Dada la ausencia de mención expresa, entendemos que al referirse al sujeto pasivo, en el caso de las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, el límite mínimo del pago a cuenta se calcula en función del resultado consolidado contable, no sobre la base imponible consolidada del grupo fiscal.

1.4. Libertad de amortización (disposición transitoria 37ª y disposición adicional 11ª TRLIS)

Con efectos a partir del 31 de marzo de 2012, se **elimina** la libertad de amortización regulada en la disposición adicional 11ª TRLIS. Este incentivo fiscal se aprobó mediante RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, y entró en vigor con efectos a partir de 1 de enero de 2011. Este RD-Ley modificó la situación vigente desde 1 de enero de 2009 que también contemplaba la libertad de amortización, al suprimir el requisito existente de mantenimiento o creación de empleo.

Adicionalmente, se regula un régimen transitorio que contempla las siguientes situaciones:

1ª. Inversiones efectuadas antes del 31 de marzo de 2012 y pendientes de amortizar.

Para estas inversiones, sí resulta de aplicación la disposición adicional 11ª TRLIS, según redacción dada por el RD-Ley 6/2010, de 9 de abril, o por el RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre. Por tanto, aquellas entidades que tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicarlas en las condiciones allí establecidas.

2ª. Límites durante los ejercicios 2012 y 2013

En los periodos impositivos iniciados en los ejercicios 2012 y 2013, los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta el 31 de marzo de 2012, en periodos impositivos en los que no tengan la consideración de PYME, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar la libertad de amortización con dos límites diferentes en función de que a la inversión le resulte de aplicación la redacción dada por el RD-ley 6/2010 (exigía el mantenimiento de empleo) o el RD-Ley 13/2012 (no lo exigía):

- En el primer caso, si se cumple el requisito de mantenimiento de empleo, el límite es del 40% por ciento de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- En el segundo caso, si no se cumple el requisito de mantenimiento de empleo, el



límite es del 20 % de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de que existan cantidades pendientes de aplicar por los dos tipos de inversiones, primero se aplica el límite del 40 %, hasta que se agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el RD-Ley 6/2010, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes según lo dispuesto en el párrafo anterior, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto en dicho párrafo y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.

- 3ª. Inversiones planeadas e iniciadas cuya puesta a disposición tiene lugar después del 31 de marzo de 2012.

Estos límites se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas hasta el 31 de marzo de 2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

Para las PYMES subsiste la libertad de amortización vinculada a la creación empleo (109 TRLIS).

1.5. Gravamen sobre los dividendos de fuente extranjera que se repatrien (disposición adicional 15ª TRLIS)

Se introduce un **gravamen especial del 8 %** para los dividendos o participaciones en beneficios de fuente extranjera que se repatrien hasta el 31 de diciembre de 2012, que cumplan determinados requisitos. Igual criterio se sigue con las plusvalías de fuente extranjera.

Este gravamen especial optativo es aplicable a las entidades que no pueden beneficiarse de la exención prevista en el artículo 21, básicamente por estar alguna de las sociedades extranjeras (incluidas filiales de segundo y ulteriores niveles) en un país de reducida tributación. Las rentas que se acojan a este gravamen no se incluirán en la base imponible del IS. Lógicamente, el gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del IS.

i) Rentas que pueden acogerse al gravamen especial

Son los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 21 TRLIS.



El cumplimiento del requisito relativo a la actividad que realiza la entidad participada, se podrá determinar para cada entidad, directa o indirectamente participada, por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el período de tenencia de la participación.

Asimismo, será aplicable a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en el artículo 21.1.a) TRLIS el día en que se produzca la transmisión, y el requisito establecido en el artículo 21.1.c) TRLIS durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

En ambos casos, la renta debe devengarse en el año 2012.

ii) Base imponible del gravamen especial

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.

En el caso de rentas derivadas de la transmisión de la participación, la base imponible estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación

transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.

iii) Tipo del gravamen especial

El tipo del gravamen especial será del **8 %**.

No obstante, en el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.

Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 TRLIS.

iv) Devengo del gravamen especial

En el supuesto de dividendos o participaciones, el gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

En el caso de la transmisión de valores, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.



v) Período de declaración e ingreso del gravamen especial

El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo.

Dado que está pendiente de aprobación la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración, en el caso de rentas que se devenguen antes de su aprobación, el plazo de declaración serán los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

B. Medidas estructurales: modificaciones aplicables a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012 (artículo 1. Segundo RD-Ley 12/2012)

1.6. Gastos financieros (artículos 14.1.h) y 20 TRLIS, redacc. RD-Ley 12/2012)

La modificación normativa está encaminada a establecer un límite en la deducibilidad para todos los gastos financieros que se generen en el grupo mercantil, con la idea de que los gastos financieros del ejercicio no consuman todos los beneficios empresariales del mismo (sin que ello suponga poner en duda la existencia real de dichos gastos financieros) de manera que no sean deducibles los gastos financieros que excedan de un determinado porcentaje del resultado del ejercicio.

i) Límite general

Con carácter general, el porcentaje máximo de gastos financieros

netos deducibles será del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

En todo caso será deducible un millón de euros (1.000.000 €).

Se definen como 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, excluidos aquellos gastos financieros que no son deducibles (art. 14.1.h) TRLIS).

El beneficio operativo se define como el resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 TRLIS.

El límite se calculará de forma individual, aunque en el caso entidades



que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite tendrá en cuenta el beneficio operativo consolidado del grupo fiscal.

En el caso de incorporaciones al grupo, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad.

En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este o se produzca la extinción del mismo, y existieran gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, estos tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 TRLIS.

En el caso de agrupaciones de interés económico (en adelante AIE) los gastos financieros netos imputados a los socios de la AIE se tendrán en cuenta para el límite. Los gastos financieros imputados no serán deducibles en la entidad.

ii) Entrada en vigor

La limitación afecta a todas las operaciones de endeudamiento, no sólo a las realizadas a partir de la entrada en vigor del RD-Ley 12/2012.

Igualmente, la limitación para las operaciones intragrupo resulta de aplica-

ción a las realizadas antes de la entrada en vigor del RD-Ley 12/2012.

iii) Exceso no deducible

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente.

En el caso de que los gastos financieros netos devengados en un período impositivo no lleguen al importe equivalente al 30 % del beneficio operativo de la empresa, la diferencia podrá acumularse en los cinco ejercicios siguientes. Es decir, el límite no consumido en un ejercicio puede llevarse a los años siguientes.

iv) Excepciones

El límite del 30 % sobre el beneficio operativo, no resultará de aplicación en los siguientes casos:

a) A las entidades que no formen parte de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

No obstante, a estas entidades sí les resulta de aplicación la limitación sobre el beneficio operativo cuando:

i) 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 %, excedan del 10 % de los gastos financieros netos.



ii) Los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20 %, excedan del 10 % de los gastos financieros netos.

b) A las entidades de crédito.

No obstante, en el caso de entidades de crédito que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido se calculará teniendo en cuenta exclusivamente el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades.

v) Límite en el caso de operaciones intragrupo (artículo 14.1.h) TRLIS)

No serán deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen **motivos económicos válidos** para la realización de dichas operaciones.

De esta manera, la financiación destinada no sólo a la compra de

participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, sino también a las aportaciones de capital o fondos propios a otras entidades del grupo mercantil, dejan de ser fiscalmente deducibles con carácter general. La apelación a motivos económicos válidos introduce un factor interpretable que exigirá una adecuada interpretación por las autoridades fiscales

Esta limitación también resulta de aplicación a las entidades de crédito.

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

Con el fin de apoyar la internacionalización de la empresa española, se flexibiliza el régimen de exención en la venta de participaciones en entidades no residentes y se establece un criterio de proporcionalidad en función del tiempo en que se cumplen los requisitos.

Esta exención parcial es aplicable a la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, en el caso de que los requisitos previstos en el art. 21.1 párrafos b) –impuesto análogo o equivalente al IS- o c) –tipos de rentas de la entidad- TRLIS, no se cumplieran en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación. La exención se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

- ✓ Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo



de tenencia de la participación, se considerará exenta a parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del artículo 21.1. TRLIS.

- ✓ Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del artículo 21.1 TRLIS.

Es decir, a la parte de la renta que se corresponda con los beneficios no distribuidos, la exención se vincula con la situación en el ejercicio en el que se obtuvieron los mismos. En el caso de la plusvalía tácita, la renta se considera obtenida de forma lineal al tiempo de tenencia de la participación, y la exención se calculará en función de la proporción de ejercicios en los que se cumplieron los requisitos respecto del tiempo total de tenencia de la participación.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención, se integrará en la base imponible, pero se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional establecida en el artículo 31 TRLIS. A la hora de determinar el importe satisfecho en el

extranjero, se tomará la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

En los casos en que la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 % del valor de mercado de sus activos totales, en los que sólo se exceptúa de gravamen la parte que se corresponde con los beneficios no distribuidos, si en alguno de los ejercicios de tenencia no se han cumplido los requisitos establecidos en los párrafos b) o c) del apartado 1 del artículo 21 TRLIS, al objeto de terminar el límite de deducción establecido en artículo 31.1.b) TRLIS, se tendrá en cuenta exclusivamente el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la parte de la renta que se corresponda con la tenencia en aquellos ejercicios.

Lógicamente, las novedades se aplican también en los casos especiales contemplados en el artículo 21 TRLIS, como cuando la participación transmitida fue adquirida a una entidad del grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. Libertad de amortización (disposición adicional trigésima LIRPF)

Como consecuencia de la eliminación de la libertad de amortización prevista en la disposición adicional 11ª del TRLIS, se elimina dicho



incentivo fiscal para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) que perciban rendimientos de actividades económicas y apliquen el método de estimación directa para la determinación del rendimiento neto derivado de dichas actividades.

Así, con efectos a partir de la entrada en vigor del RD-Ley 12/2012, los sujetos pasivos del IRPF que determinen el rendimiento neto de las actividades económicas conforme a lo previsto en el artículo 30.2 LIRPF, podrán aplicar a inversiones realizadas con anterioridad a dicha entrada en vigor la libertad de amortización prevista en la Disposición Transitoria 37ª TRLIS, con los límites comentados en el apartado 1.4 de la presente nota, aplicables sobre el rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración correspondiente a gastos de difícil justificación.

Por otra parte, cuando se transmitan elementos patrimoniales que hubieran gozado de libertad de amortización, bien por aplicación de la disposición adicional 11ª TRLIS o de la disposición transitoria 37ª TRLIS, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado tal incentivo fiscal. El exceso tendrá la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), la disposición adicional primera introduce la posibilidad de presentar una "declaración tributaria especial" (como más adelante se explica, en el apartado 5 de título "AMNISTÍA FISCAL HASTA EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012") en el ámbito del IRNR para los titulares de bienes y derechos procedentes de rentas no declaradas en este impuesto y devengadas antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012, regularizando así su situación tributaria sin el devengo de intereses, recargos o sanciones.

En dicha declaración se deberán identificar los activos objeto de regularización, aplicando un tipo de gravamen del 10 por ciento. El plazo para la presentación de dicha declaración y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.

Asimismo, debido a la remisión del artículo 18 de la ley del IRNR a las disposiciones del régimen general del IS a la hora de determinar la base imponible de los establecimientos permanentes, todas las modificaciones indicadas en los apartados anteriores respecto al IS serán aplicables a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente de entidades no residentes en España, sin perjuicio de las disposiciones propias de determinación de la base imponible del IRNR contenidas en dicho artículo 18.

Lo mismo ocurre respecto a las novedades introducidas por el RD-Ley 12/2012 en los límites de las deducciones aplicables y en relación con el cálculo del importe de los pagos fraccionados

(apartados 1.2. y 1.3. de la presente nota), al quedar obligados los establecimientos permanentes a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del IRNR en los mismos términos que las entidades sujetas al IS.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

En el ámbito de los Impuestos Especiales, se introducen algunas modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en relación con el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Así, se modifica el apartado 5 del artículo 59 de la Ley, en el sentido de ampliar el concepto de picadura para liar a los efectos del Impuesto, quedando incluido en dicha definición el tabaco para fumar en el que más del 25 % en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, cuando sea vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos.

Asimismo se modifica, en los siguientes términos, el artículo 60, en relación con los tipos de gravamen del Impuesto:

- Se mantiene el tipo del 15,8 % para cigarrillos y cigarrillos.
- A los efectos de equilibrar los dos componentes del Impuesto, en el caso de los cigarrillos (Epígrafe 2), se reduce el tipo proporcional del 57 % al 55 %, pero se incrementa el tipo específico de 12,7 euros a 19 euros por cada 1.000 cigarrillos. Se mantiene, sin embargo, el tipo único de 116,9 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando la suma de las cuotas que resulten de los anteriores tipos resulte inferior.
- Se mantienen los tipos aplicables a la picadura para liar (tipo proporcional del 41,5 % y tipo específico de 8 euros por

kilogramo), así como el tipo único de 75 euros por kilogramo, aplicable cuando las cuotas resultantes de los tipos anteriores sean inferiores.

- Los tipos aplicables al resto de labores de tabaco se mantienen (28,4 %).

5. AMNISTÍA FISCAL HASTA EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012 (disposición adicional 1ª RD-Ley 12/2012)

Se implanta otro gravamen especial de atracción de rentas no declaradas por contribuyentes del IRPF, IS e IRNR. Hacienda endurecerá el régimen sancionador tributario en 2013, pero con anterioridad permitirá una regularización extraordinaria de capitales, previo pago de un gravamen complementario del 10 % del importe de los bienes y derechos aflorados. Los contribuyentes podrán presentar una declaración confidencial para regularizar su situación tributaria. El plazo de presentación y su ingreso finaliza el 30 de noviembre.

i) Quiénes pueden acogerse a la regularización

Son los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012.

A título de ejemplo, para los contribuyentes del IRPF sólo resultará de aplicación para la regularización de bienes o derechos cuya titularidad sea anterior al **31 de diciembre de 2010**. Por lo que no podrá aplicarse este mecanismo para regularizar rentas de 2011.



La duda, es cómo acreditar la titularidad de los elementos patrimoniales, por lo que entendemos que será una cuestión en la que la Administración y el contribuyente, en un proceso confidencial, tendrán que buscar la forma de llegar a un consenso.

En consecuencia, no se regulariza por el resto de tributos o impuestos, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en cualquiera de sus modalidades.

No podrán acogerse a la regularización, en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido, después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

ii) Cuantía de la regularización: tipo y base imponible

Las personas y entidades que quieran acogerse a la regularización, deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos, el tipo del 10 %.

Por **importe**, parece referirse la norma al saldo en cuentas corrientes o similares, o a dinero en efectivo. La mención a **valor de adquisición** parece referirse a otros elementos patrimoniales diferentes: bienes inmuebles, pólizas de seguros, fiducias o trust, entre otros.

Lógicamente, el importe de la regularización, en el caso que el activo se haya revalorizado, no afecta a la plusvalía, sino que la cuantía del ingreso recae sobre el valor inicial.

Habría que ver el desarrollo de la disposición para saber si es posible acogerse a los mecanismos de fraccionamiento y/o aplazamiento previstos en la Ley 58/2003, del 17 de diciembre General Tributaria (en adelante LGT), para el ingreso de la deuda, dado que de la redacción de la norma, parece que no sería posible.

iii) Forma y plazo para acogerse a la regularización

La forma de acogerse a la regularización será mediante una declaración *ad hoc* con el objeto de regularizar su situación tributaria, que se aprobará mediante Orden Ministerial.

Mediante la citada orden se aprobará, además del modelo de declaración, el lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el **30 de noviembre de 2012**.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

iv) Efectos de la regularización

La declaración e ingreso determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses y recargos.

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 LIRPF y en el artículo 134 TRLIS.

v) Exoneración de responsabilidad penal por regularizaciones extemporáneas, completas y voluntarias (artículo 180.2 LGT)

Con el ánimo de incentivar las regularizaciones de la situación tributaria de los contribuyentes de forma voluntaria, se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 180 de la LGT, por el que se exonera la responsabilidad penal del obligado tributario.

En este sentido, si la Administración tributaria estimase que el contribuyente ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

En estos casos, y a diferencia de la situación existente antes de la reforma, la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación. En estos casos, y a diferencia de lo que venía ocurriendo en la práctica, pese a que la Administración no puede comprobar la situación tributaria del contribuyente (de

los ejercicios prescritos), si estima que éste ha regularizado su situación tributaria de forma completa, no debería de pasar el tanto de culpa a las autoridades penales.

vi) Devolución de ingresos indebidos: exclusión de las cantidades ingresadas para obtener la exoneración de responsabilidad penal (artículo 221.c) 1º LGT)

Se modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 221, sobre devolución de ingresos indebidos, excluyendo la devolución de las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de la LGT.

Con ello, el legislador cierra la vía a la posibilidad que existía hasta entonces de solicitar la devolución de las cantidades ingresadas una vez prescrita la obligación tributaria, pero no del delito penal, cuyo plazo de prescripción es de cinco años y en los que el pago es causa exculpatoria de la figura penal.

6. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (artículo 4 RD-Ley 12/2012)

Con el fin de incrementar la autonomía financiera de los Ayuntamientos, se convierte en potestativa la aplicación por parte de estos de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía Municipal) cuando se modifican los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, recogida en el artículo 107.3 del texto refundido de la Ley



Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En este sentido, en aquellos casos en que los Ayuntamientos decidan aprobar la citada reducción, se sujetará a los siguientes límites

- Se aplicará como máximo durante los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

- El porcentaje de reducción máximo será del 60 %.

Por último, se establece que esta reducción no será aplicable en aquellos casos que los nuevos valores catastrales sean inferiores a los hasta entonces vigentes, o cuando como consecuencia de la reducción, el valor catastral reducido sea inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.