



REAL DECRETO-LEY 20/2012

Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El pasado 14 de julio de 2012, se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (en adelante, RD-ley 20/2012).

Dicha norma introduce ciertas modificaciones en materia tributaria, como continuación a las medidas adoptadas en los últimos meses para la reducción del déficit público. Estas modificaciones han afectado al Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades.

1. Modificaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012)

Con efectos 1 de septiembre de 2012 se introducen las siguientes modificaciones en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA):

- **Se incrementan el tipo general de gravamen y el tipo reducido** que pasan del 18 por ciento al **21 por ciento** y del 8 por ciento al **10 por ciento**, respectivamente. Sin embargo, el tipo *súper-reducido* se mantiene en el 4 por ciento. Así, la tributación al tipo *súper-reducido* de la adquisición de viviendas nuevas se mantiene hasta el 31 de diciembre de este año.
- A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los **tipos del régimen especial de recargo de equivalencia**, que pasan del 4 por ciento y el 1 por ciento al 5,2 por ciento y 1,4 por ciento, respectivamente, y en las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que pasan del 10 por ciento y 8,5 por ciento al 12 por ciento y 10,5 por ciento, respectivamente.
- Determinadas **entregas de bienes y prestaciones de servicios** que tributaban al tipo reducido **pasan a tributar al tipo general de gravamen**, es decir, pasan a tributar del 8 por ciento al 21 por ciento. Dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios son las siguientes:

- i) Las entregas de flores y plantas vivas de carácter ornamental.
 - ii) Los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
 - iii) Los servicios 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.
 - iv) La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, parques zoológicos y salas cinematográficas.
 - v) Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física siempre que no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el [artículo 20, apartado uno, número 13 de la LIVA](#).
 - vi) Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios.
 - vii) La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el [artículo 20 de la LIVA](#).
 - viii) Los servicios de peluquería y servicios complementarios.
 - ix) El suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital.
 - x) Las entregas de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- En el caso de **ejecuciones de obra de renovación y reparación** realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a **viviendas**, se incrementa del 33 por ciento al 40 por ciento de la base imponible de la operación, el límite del coste de los materiales que podrá aportar la persona que realice las obras para que sea de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento.

2. Modificaciones relativas al Impuesto sobre las Labores del Tabaco (artículo 24 del Real Decreto-ley 20/2012)

El Real Decreto-Ley 20/2012 también ha introducido diversas modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en particular en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. En concreto, se modifica el artículo 60 de dicha Ley con efectos desde la fecha de entrada en vigor de la norma, si bien la modificación introducida respecto del epígrafe 2 resultará de aplicación desde el 1 de septiembre de 2012. Así, de las modificaciones establecidas, los **nuevos tipos impositivos** aplicables a las Labores del Tabaco son los que se detallan a continuación:

- Epígrafe 1. **Cigarros y cigarritos**: Se mantiene el tipo del 15,8 por ciento aplicable a los cigarros y cigarritos, si bien se introduce un nuevo tipo único mínimo de 32 euros por cada 1.000 unidades cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo porcentual anterior sea inferior a la cuantía de dicho tipo único.

- Epígrafe 2. **Cigarrillos**: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - a) Tipo proporcional: 53,1 por ciento (en lugar del 55 por ciento establecido hasta ahora).
 - b) Tipo específico: 19,1 euros por cada 1.000 cigarrillos (en lugar del tipo de 19 euros establecido hasta ahora).

Asimismo, se ha incrementado la fiscalidad mínima de los cigarrillos, pasando a estar gravados al tipo único de 119,1 euros por cada 1.000 cigarrillos (en lugar del tipo de 116,9 euros establecido hasta ahora), cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

- Epígrafe 3. **Picadura para liar**. Se mantienen los tipos proporcional y específico aplicables, de 41,5 por ciento y 8 euros por kilogramo, respectivamente, si bien se incrementa la fiscalidad mínima de tal forma que la picadura para liar estará gravada al tipo único de 80 euros (en lugar del tipo de 75 euros establecido hasta ahora) por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.
- Epígrafe 4. Se mantiene el tipo del 28,4 por ciento para las **demás labores del tabaco**.

3. Modificaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2012)

El Real Decreto-ley 20/2012 introduce, asimismo, las siguientes modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

3.1. Compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual (artículo 25. Primero del Real Decreto-ley 20/2012)

Se suprime, desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley (15 de julio de 2012) y con efectos para el ejercicio 2012, la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual aplicable a los contribuyentes que adquirieron su vivienda antes de 20 de enero de 2006.

3.2. Tipos de retención aplicables a rendimientos derivados de cursos y actividades profesionales (artículo 25. Segundo del Real Decreto-ley 20/2012)

Con efectos desde 1 de septiembre de 2012, se eleva el porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo 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 por ciento actual al 19 por ciento.¹

¹ Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF.

Asimismo, se aumentan los porcentajes de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas pasando de los actuales 7 por ciento y 15 por ciento al 9 por ciento y 19 por ciento,² respectivamente, en función de la calificación establecida reglamentariamente.

No obstante, se añade una disposición transitoria vigésima tercera a la Ley del impuesto por la que se establece que a los rendimientos mencionados anteriormente cuyos tipos de retención e ingreso a cuenta se elevan al 19 por ciento, con carácter transitorio para los ejercicios 2012 y 2013, se les aplicará un tipo de retención del 21 por ciento para los rendimientos satisfechos entre el 1 de septiembre de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, según lo establecido en la disposición adicional trigésima quinta introducida por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

3.3. Supresión de las bonificaciones de cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador (Disposición derogatoria única 2.e del Real Decreto-ley 20/2012)

Se eliminan las bonificaciones del cuarenta por ciento en las cotizaciones correspondientes al personal investigador dedicado exclusivamente a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, recogida en la disposición adicional vigésima de la Ley del IRPF.

3.4. Limitaciones a la deducibilidad del fondo de comercio por adquisición de entidades y del inmovilizado intangible con vida útil indefinida (apartados 6 y 7, respectivamente, del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (artículo 26. Primero. Dos y Tres del Real Decreto-ley 20/2012)

Como es sabido, el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, estableció una **reducción al límite anual máximo de la deducción aplicable al fondo de comercio por adquisición de entidades**, que pasó del 5 por ciento al 1 por ciento.

Dicha medida, que se estableció sin distinción para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, deja **de ser aplicable**, para los periodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013, a **los sujetos pasivos del IRPF**, cuyo **importe neto de la cifra de negocios** del periodo impositivo anterior sea **inferior a 10 millones de euros**.

De otro lado, para los mismos periodos impositivos y con la exclusión de los sujetos pasivos del IRPF a que se ha hecho referencia, **se reduce el límite anual máximo de la deducción** de la base imponible correspondiente **al inmovilizado intangible con vida útil indefinida, que pasa del 10 por ciento al 2 por ciento**.

² Estos porcentajes se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF.

4. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades (artículo 26 del Real Decreto-ley 20/2012)

En sede del Impuesto sobre Sociedades (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:

4.1. Límites a la compensación de bases imponibles negativas (artículo 26. Primero. Uno del Real Decreto-ley 20/2012)

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones supere la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013, se modifican los límites introducidos por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, a la compensación de bases imponibles negativas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013.

Conforme a la referida modificación, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas **se reduce del 75 por ciento al 50 por ciento** de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el **importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros**.

Asimismo, cuando en esos doce meses el **importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros**, el citado **límite pasa del 50 por ciento al 25 por ciento** de la base imponible previa a la compensación de las bases imponibles negativas.

Ejercicio	Importe Neto de la cifra de negocios ³	Límite
2011 (no se modifica) ⁴	≥20 millones y <60 millones de euros	75%
	> 60 millones de euros	50%
2012 y 2013	≥20 millones y <60 millones de euros	50%
	> 60 millones de euros	25%

La modificación no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración hubiera vencido en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 20/2012, esto es, el 15 de julio de 2012. Por tanto, para los sujetos pasivos cuyo ejercicio social coincida con el año natural, el nuevo límite surtirá efectos a partir del segundo pago fraccionado del ejercicio.

³ Siempre que, además, el volumen de operaciones de los doce meses anteriores al inicio de los periodos impositivos 2012 y 2013 sea superior a 6.010.121,04 euros.

⁴ En 2011 se aplican los límites regulados en el Real Decreto-ley 9/2011.

4.2. Limitaciones a la deducibilidad del inmovilizado intangible con vida útil indefinida (apartado 7 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (artículo 26. Primero. Tres del Real Decreto-ley 20/2012)

Para los periodos impositivos iniciados en 2012 y 2013 para todos los sujetos pasivos del IS y con la exclusión de los sujetos pasivos del IRPF a que se ha hecho referencia previamente, **se reduce el límite anual máximo de la deducción de la base imponible correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida, que pasa del 10 por ciento al 2 por ciento.**

Esta modificación no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración hubiera vencido en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 20/2012.

4.3. Modificaciones en los pagos fraccionados (artículo 26. Segundo del Real Decreto-ley 20/2012)

Para los pagos fraccionados a cuenta del IS, cuyo plazo de declaración se inicie a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, y con carácter temporal para los periodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, se establecen las siguientes modificaciones:

- Los sujetos pasivos que calculen el pago fraccionado en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), **integrarán** en la base imponible del periodo respecto del que se calcula, el **25 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas** en el mismo, a los que resulte de aplicación el artículo 21 del TRLIS. Esto implica que en los próximos pagos fraccionados, a partir del de octubre para los sujetos pasivos cuyo ejercicio social coincida con el año natural, se tendrá que incluir los dividendos y las rentas percibidas antes de la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012.
- El **tipo impositivo general** aplicable a los pagos fraccionados, para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS, será:
 1. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA, no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013, según corresponda, el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Por tanto, para un tipo de gravamen del 30 por ciento, el pago fraccionado será de del 21 por ciento.
 2. En el caso de superar el límite anterior, los tipos variarán en función del importe neto de la cifra de negocios (INCN) en ese plazo de doce meses mencionado, de forma que:
 - i) **Si el INCN no supera diez millones de euros** será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto (al tipo de gravamen general del 30 por ciento le corresponderá un pago fraccionado del **21 por ciento**).

- ii) Si el INCN es igual o superior a diez millones de euros e inferior a veinte millones de euros será el resultado de multiplicar por quince veinteaños el tipo de gravamen rodeado por exceso (al tipo del 30 por ciento le corresponderá un pago fraccionado del **23 por ciento**).
- iii) Si el INCN es igual o superior a veinte millones de euros e inferior a sesenta millones de euros será el resultado de multiplicar por diecisiete veinteaños el tipo de gravamen redondeado por exceso (al tipo del 30 por ciento le corresponderá un pago fraccionado del **26 por ciento**).
- iv) Si el INCN es igual o superior a sesenta millones de euros será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaños el tipo de gravamen redondeado por exceso (al tipo del 30 por ciento le corresponderá un pago fraccionado del **29 por ciento**);

Volumen de operaciones	Importe Neto de la cifra de negocios	Tipo
<6.010.121,04 euros	-	21%
≥6.010.121,04 euros	<10 millones de euros	21%
	≥10 millones y <20 millones de euros	23%
	≥20 millones y <60 millones de euros	26%
	≥60 millones de euros	29%

- Respecto al **pago fraccionado mínimo** que se incorporó en marzo del 2012 mediante el Real Decreto-ley 12/2012, que era de aplicación a los sujetos pasivos cuyo INCN en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013, sea al menos de veinte millones de euros, se incrementa del 8 por ciento al **12 por ciento**. Asimismo, para las entidades en las que al menos el 85 por ciento de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses que se toman como referencia para el cálculo del pago fraccionado correspondan 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 del TRLIS será del **6 por ciento** frente al 4 por ciento aprobado en marzo.

Finalmente, cabe señalar que la base del cálculo de este *pago fraccionado mínimo* se minorará únicamente en el importe de los pagos fraccionados previos del periodo impositivo, y no en las bases imponibles negativas pendientes de compensar, tal y como se disponía hasta ahora, de acuerdo con el Real Decreto-ley 12/2012.

B) Medidas temporales: modificaciones aplicables a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013:

4.4. Deducibilidad de gastos financieros (artículo 26. Tercero del Real Decreto-ley 20/2012):

El artículo 20 del TRLIS se modifica, nuevamente, en lo relativo a la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros introducida el pasado mes de marzo.

El nuevo Real Decreto-ley introduce una previsión para el cómputo del importe mínimo de los gastos financieros netos deducible que se fijó en un millón de euros, cuando el periodo impositivo tuviera una duración inferior al año. En tales casos, dicho importe será el que resulte de multiplicar un millón de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto de todo el año.

En segundo lugar, se amplía el alcance subjetivo de **la limitación** prevista en el citado artículo 20, toda vez que, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, **será de aplicación, con carácter general, a todos los sujetos pasivos del IS, formen o no parte de un grupo** en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

No obstante, siguen **excluidas** del ámbito de su aplicación las entidades de crédito y, añadiéndose a la exclusión, **las entidades aseguradoras**. Respecto de las primeras, el Real Decreto-ley 20/2012, viene a matizar que recibirán el tratamiento de entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

Finalmente, en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de una entidad tampoco resultará de aplicación la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, salvo que la extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial de neutralidad fiscal, o bien se realice dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

4.5. Nuevo gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera (artículo 26. Cuarto del Real Decreto-ley 20/2012)

Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 20/2012, se añade la Disposición Adicional Decimoséptima al TRLIS, en cuya virtud se crea un nuevo gravamen especial **del 10 por ciento** sobre rentas de fuente extranjera, de características muy similares al que introdujo, el pasado mes de marzo, el Real Decreto-ley 12/2012, actualmente regulado en la Disposición Adicional 15ª del TRLIS.

Recordemos que el gravamen especial establecido por el Real Decreto-ley 12/2012 es del 8 por ciento sobre el importe íntegro de la renta y su aplicación viene condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en la letra a) -participación superior al 5 por ciento y poseída durante al menos un año- y en la letra c) -realización de una actividad empresarial en el extranjero- del artículo 21.1 del TRLIS. Así las cosas, las rentas de fuente extranjera que se pueden acoger a este gravamen especial son las que no hubieran podido aplicar la exención del artículo 21 del TRLIS por no cumplir la condición regulada en letra b) de dicho artículo, relativa a la tributación de la entidad participada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español.

Pues bien, el nuevo gravamen especial del Real Decreto-ley 20/2012 parte del mismo presupuesto de hecho, pero **sólo exige que se cumpla el requisito establecido en la letra a) del artículo 21.1 del TRLIS**, antes referido, no siendo necesario cumplir los otros dos requisitos regulados en las letras b) y c)

del citado precepto. Por tanto, tal y como prevé la exposición de motivos del Real Decreto-ley, este nuevo gravamen afectará a un mayor volumen de dividendos o a la transmisión de un mayor volumen de participaciones al exigirse menos requisitos para su aplicación, fijándose, en consecuencia, un tipo de gravamen del 10 por ciento en lugar del 8 por ciento.

Se trata, por tanto, de un incentivo adicional al que pueden acogerse, con carácter opcional, aquellas entidades españolas que repatrien a España beneficios de entidades no residentes y que no cumplan los requisitos para poder aplicar la exención del artículo 21 del TRLIS.

El resto de aspectos de este gravamen especial es idéntico al anterior:

- El **plazo máximo** fijado para el **devengo de la renta** es el mismo, es decir, **el 30 de noviembre de 2012**.
- La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados.
- No será fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de estos beneficios que sean objeto del gravamen especial.
- En el caso de transmisión de participaciones, 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.
- Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de estas participaciones sujetos a estos gravámenes especiales, no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 del TRLIS.
- El gasto contable correspondiente a estos gravámenes especiales no será deducible en la base imponible del IS.
- El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo y el modelo de declaración será el mismo aprobado por la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, impreso-modelo 250-, si bien será objeto de adaptación al nuevo gravamen especial.

Como cuestión específica del nuevo gravamen especial hay que tener en cuenta que éste no resulta de aplicación cuando la sociedad no residente participe a su vez en entidades españolas, en concreto cuando el valor de mercado de los activos españoles supere el 15 por ciento del valor de mercado de los activos totales de la entidad no residente.

5. Otras modificaciones (disposición adicional decimoséptima del Real Decreto-ley 20/2012)

Se aprueban los beneficios fiscales aplicables a la "Candidatura de Madrid 2020" para los ejercicios 2012 y 2013. Dicho programa se declara acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, al que serán de aplicación los beneficios fiscales máximos recogidos en el apartado 3 del artículo 27 de la misma.