

05/2012

**NOVES MESURES TRIBUTÀRIES APROVADES PEL REIAL  
DECRET LLEI 12/2012**

*Entre d'altres novetats tributàries, s'aprova una mesura extraordinària per la qual els contribuents de l'IRPF, societats i no residents, tenen l'oportunitat de regularitzar els seus béns i drets no declarats, mitjançant la presentació d'una declaració especial i d'ingrés d'un gravamen del 10% del seu import o valor d'adquisició, sense recàrrecs, interessos ni sancions.*

Benvolgut/da client/a:

Al BOE del passat dia 31 de març es publicà el Reial decret llei 12/2012, de 30 de març, pel qual s'introdueixen diverses mesures tributàries i administratives dirigides a la reducció del dèficit públic, en vigor des del passat dia 31 de març, i que contempla una sèrie de mesures de caràcter excepcional per afavorir l'atracció de rendes i contribuir a la consolidació fiscal, entre les quals s'inclou una amnistia fiscal fins al 30 de novembre de 2012.

Concretament, a més de la regularització -o amnistia- fiscal, contempla una sèrie de mesures en l'àmbit de l'impost sobre societats i de l'impost sobre les labors del tabac, així com, per dotar de més autonomia financera als Ajuntaments, en l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de natura urbana.

**Impost sobre societats**

Aquestes mesures tracten d'incrementar el seu rendiment, augmentant l'esforç fiscal, fonamentalment, de les grans empreses. Aquestes mesures van en línia amb les ja introduïdes pel Reial decret llei 9/2011, que va limitar la compensació per les grans empreses de les bases negatives que havien generat en exercicis anteriors; va diferir la deducció dels fons de comerç financers per l'adquisició de societats a l'exterior; i va incrementar l'import dels pagaments fraccionats a compte de l'impost sobre societats.

**Limitació a la deduïbilitat de despeses financeres**

Amb efectes per als períodes impositius iniciats **a partir de l'1 de gener de 2012** desapareix la regla de subcapitalització, i se substitueix per un règim de limitació a la

deduïbilitat de despeses financeres. Les principals **característiques** d'aquesta limitació són les següents:

- Les despeses financeres netes són deduïbles amb el **límit del 30% del benefici operatiu<sup>1</sup> de l'exercici**. A aquests efectes es consideren **despeses financeres netes** l'excés de despeses financers respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu, excloses les despeses financeres considerades no deduïbles .
- En tot cas, són deduïbles les despeses financeres netes del període impositiu per un import d'1 **milió d'euros**.
- Exclusions. Aquesta limitació a la deduïbilitat de despeses financeres no és aplicable en els casos següents:
  - A les **entitats que no formin part d'un grup mercantil**, tret que les despeses financeres derivades de deutes amb persones o entitats que tinguin una participació, directa o indirecta, en l'entitat d'almenys el 20%, o bé les despeses financeres derivades de deutes amb entitats en què es participi, directament o indirecta, en almenys el 20%, excedeixin del 10% de les despeses financeres netes.
  - A les **entitats de crèdit**. No obstant això, si tributen en el règim de consolidació fiscal conjuntament amb d'altres entitats que no tinguin aquesta consideració, el límit del 30% es calcula tenint en compte el benefici operatiu i les despeses financeres netes d'aquestes últimes entitats.
- Les despeses financeres netes que **no hagin estat objecte de deducció en un exercici** es podran deduir en els períodes que concloguin en els 18 anys immediats i successius, conjuntament amb els del període corresponent, i amb el límit conjunt del 30% del benefici operatiu del període.
- En el cas que les despeses financeres netes del període no arribessin el límit del 30% citat, aquest defecte **s'addicionarà per al còmput del límit** per als períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius.
- En el cas de les **agrupacions d'interès econòmic (AIE)**, les despeses financeres netes que no siguin deduïbles s'imputen als socis i no són deduïbles per la pròpia Agrupació.
- Les entitats que tributin en **règim de consolidació fiscal (grups fiscals)** han d'aplicar el límit previst referit al grup fiscal, tenint en compte que les despeses financeres netes d'una entitat **pendent** de deduir en el moment de la seva integració en el grup fiscal es dedueixen amb el límit del 30% del benefici operatiu de la pròpia entitat. En el cas que alguna o algunes de les entitats que integren el grup fiscal deixessin de pertànyer-hi o se'n produís l'extinció, les entitats del grup assumiran el dret a la deducció de les despeses pendents de deduir en la proporció en què haguessin contribuït a la seva generació.

---

<sup>1</sup> El benefici operatiu es determina a partir del resultat d'explotació del compte de pèrdues i guanys de l'exercici determinat segons les regles comptables, i s'elimina l'amortització de l'immobilitzat, la imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres, la deterioració i resultat per alienacions d'immobilitzat, i addicionant els ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni, sempre que es corresponguin amb dividends o participacions en beneficis d'entitats en les quals, o bé el percentatge de participació, directe o indirecte, sigui almenys del 5%, o bé el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 6 milions d'euros, excepte que aquestes participacions hagin estat adquirides amb deutes les despeses financeres dels quals no resultin deduïbles

## **Es deroga llibertat d'amortització per a noves inversions**

Amb efectes **a partir del 31 de març de 2012**, es procedeix a la **derogació de la llibertat d'amortització per a inversions** efectuades en elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries noves, inicialment prevista per als períodes impositius iniciats en els anys 2011 a 2015, i s'estableix un règim transitori.

Aquest benefici fiscal consistia en el fet que, als efectes fiscals, sense necessitat d'imputació comptable, mitjançant **un ajust en la base imposable de l'impost**, determinats béns adquirits i sota determinades circumstàncies es poden amortitzar lliurement.

Aquest incentiu fou introduït, per als exercicis 2011 i 2012, pel Reial decret llei 6/2010 i estava supeditat al manteniment de l'ocupació. No obstant això, el Reial decret llei 13/2010 va modificar el règim especial de llibertat d'amortització, i establia la possibilitat d'amortitzar els mateixos tipus d'elements però sense necessitat de fer complir el requisit de manteniment d'ocupació.

Això afectava els actius posats a disposició del subjecte passiu en els períodes impositius iniciats en els anys 2011, 2012, 2013, 2014 i 2015, i també als posats a disposició del subjecte passiu després del 3 de desembre de 2010 i abans del primer període impositiu que s'iniciés a partir de l'1 de gener de 2011 (quan no s'hagués complert amb els requisits de manteniment d'ocupació existents en el règim anterior), en aquest últim cas només en els períodes impositius que s'iniciessin a partir de l'1 de gener de 2011. En el cas d'elements posats a disposició amb anterioritat a aquesta data de 3 de desembre de 2010, s'aplicaria el règim inicial, és a dir, subjecte al requisit de manteniment d'ocupació.

Ara, el període previst de 5 anys per a l'aplicació d'aquest benefici fiscal (entre 2011 i 2015) ha quedat reduït als exercicis iniciats el 2011 (en els exercicis 2009 i 2010 també es va aplicar però amb manteniment d'ocupació).

Els subjectes passius **que van realitzar inversions abans de 31 de març de 2012** que es podien acollir a llibertat d'amortització i que tinguin quantitats pendents d'amortitzar, podran seguir acollint-se al benefici esmentat (sense que hagin de revertir quantitats prèviament amortitzades).

No obstant això, per als **períodes impositius iniciats en els anys 2012 o 2013**, s'estableixen unes **limitacions** a la seva aplicació, sempre que els subjectes passius no tinguessin la condició d'entitat de reduïda dimensió en els exercicis en què es van realitzar les inversions:

- Les quantitats pendents procedents d'inversions que han generat dret a aplicar la **llibertat d'amortització amb manteniment d'ocupació** es poden

aplicar amb el límit del 40% de la base imposable prèvia a la seva aplicació i a la compensació de bases imposables negatives.

- Les quantitats pendents procedents d'inversions que han generat dret a aplicar la **llibertat d'amortització per inversions noves a partir de l'any 2011** es poden aplicar amb el límit del 20% de la base imposable prèvia a la seva aplicació i a la compensació de bases imposables negatives.

Si hi hagués **quantitats pendents d'aplicació** pels dos incentius anteriors, s'apliquen en primer lloc les quantitats pendents per llibertat d'amortització amb manteniment d'ocupació amb el límit del 40%. Només en el cas que les quantitats pendents no arribin el límit del 20% previst per a les quantitats pendents procedents d'inversions noves efectuades a partir de 2011, es poden aplicar aquestes últimes, fins a l'import de la diferència entre el 20% i les quantitats ja aplicades en el mateix període impositiu per la llibertat d'amortització amb manteniment d'ocupació.

Aquests límits també resulten aplicables a les **inversions en curs** realitzades fins al 31-03-2012 que corresponguin a elements nous encarregats en virtut de contractes d'execució d'obres o projectes d'inversió el període d'execució de les quals, en ambdós casos, requereixi un termini superior a dos anys entre la data d'encàrrec o inici de la inversió i la data de la seva posada a disposició o en funcionament, a les quals resulti d'aplicació qualsevol dels dos beneficis fiscals a la llibertat d'amortització comentats (amb manteniment d'ocupació i per inversions en elements nous efectuats a partir de 2011).

Aquesta limitació a la llibertat d'amortització el 2012 i 2013 per a béns adquirits abans de 31 de març de 2012 que podien acollir-se al benefici esmentat no és aplicable a empreses que en l'exercici de la inversió corresponent complissin els requisits per aplicar el **règim especial d'empreses de reduïda dimensió**. Per tant, aquestes empreses podran continuar amortitzant lliurement aquests actius.

A més a més, recordem que **les empreses de reduïda dimensió tenen un règim propi de llibertat d'amortització per a actius nous** (que no s'ha modificat) quan s'incrementi l'ocupació (durant els 24 mesos següents a la data d'inici del període en què els béns entrin en funcionament, respecte a la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors), sempre que l'increment es mantingui durant un període mínim addicional d'altres 24 mesos. En tot cas, el màxim d'inversió a què es pot acollir a aquesta llibertat d'amortització serà el resultat de multiplicar per 120.000 euros l'increment de plantilla (calculat amb 2 decimals).

### **Fons de comerç en compra de negocis o derivat d'operacions de fusió**

Per als **períodes impositius iniciats en els anys 2012 i 2013** la quantitat deduïble del resultat comptable per determinar la base imposable és objecte de

**reducció**, i es passa del 5% anual màxim de l'import del fons de comerç a l'1% d'aquest import.

A partir del **període impositiu que s'iniciï des de l'01-01-2014** es recupera la quantitat màxima deduïble del 5% de l'import del fons de comerç.

### **Novetats en la transmissió de participacions en entitats no residents**

Amb efectes per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2012, es modifica el règim d'exempció **en la transmissió de participacions** en entitats no residents en territori espanyol, introduint l'aplicació **d'una sèrie de regles de proporcionalitat de l'exempció** en funció del període de temps en què es compleixen els requisits per a la seva aplicació, respecte del període de tinença total de les participacions.

Aquesta mesura va dirigida bàsicament a suavitzar els requisits de l'exempció aplicable a les rendes que derivin de la transmissió de les participacions en les entitats esmentades, permetent l'exempció respecte a les rendes que derivin de períodes en què es compleixen els requisits per a la dita exempció, encara que hi hagi d'altres períodes en què no s'hagi complert algun dels requisits.

### **Nou gravamen especial sobre dividendes i rendes de font estrangera derivades de la transmissió d'entitats no residents**

Amb efectes **des del 31 de març de 2012** es permet, a **opció del subjecte passiu**, no integrar en la base imposable de l'impost sobre societats els dividendes i participacions en beneficis de determinades entitats no residents, així com les plusvàlues obtingudes en la transmissió de la participació d'aquestes entitats, sempre que **se subjectin a un gravamen especial** de l'impost sobre societats.

- *Requisits de l'entitat participada:*
  - En el cas de dividendes i participació en beneficis el percentatge de participació, directa o indirecta, al capital o en els fons propis de l'entitat no resident ha de ser d'almenys el 5%, i haver-se mantingut ininterrompudament durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueix o, si no n'hi ha, mantenir-se posteriorment durant el temps necessari per completar el termini de l'any. Així mateix els beneficis de l'entitat participada han de procedir de la realització d'activitats empresarials en l'estranger, en els mateixos termes que els previstos per a l'exempció de dividendes d'entitats no residents. Aquest requisit es pot determinar per a cada entitat, directament o indirectament participada, pel conjunt de tots els ingressos obtinguts durant el període de tinença de la participació.
  - En el cas de plusvàlues derivades de la transmissió de valors el percentatge de participació ha de ser del 5% el dia en què es produeixi la

transmissió. Addicionalment els beneficis de l'entitat participada han de procedir de la realització d'activitats empresarials en l'estranger, en els mateixos termes que els previstos per a l'exempció de dividends d'entitats no residents. Aquest requisits s'ha de complir durant tots i cadascun dels exercicis de tinença de la participació, la transmissió de la qual es realitzi l'any 2012.

- *Base imposable:*
  - En el cas de **dividends** o participacions en beneficis és el seu import íntegre, sense que resulti fiscalment deduïble la pèrdua per deteriorament del valor de la participació que se'n pugui derivar de la distribució dels beneficis que siguin objecte d'aquest gravamen especial.
  - En el cas de **plusvàlues** és la renda obtinguda en la transmissió, així com per la reversió de qualsevol correcció de valor sobre la participació transmesa, que hagués tingut la consideració de fiscalment deduïble durant el temps de tinença de la participació.
- *Quantia:*
  - El tipus del **gravamen especial és el 8%**. No obstant això, en el cas de transmissió de valors la part de base imposable que es correspongui amb qualsevol correcció de valor que hagués tingut la consideració de fiscalment deduïble durant el temps de tinença de la participació tributa al tipus de gravamen que correspongui al subjecte passiu.
- *Deducció per doble imposició internacional:*
  - Els dividends o participacions en beneficis i les plusvàlues subjectes a aquest gravamen especial no generen dret a aplicar aquestes deduccions.
- *Despesa comptable:*
  - La despesa corresponent a aquest gravamen especial no és deduïble en la base imposable.
- *Meritació:*
  - Els dividends o participacions en beneficis es meriten el dia de l'acord de distribució de beneficis per la junta general d'accionistes, o òrgan equivalent. Les plusvàlues per la transmissió de valors, el dia en què es produeixi.
- *Termini d'ingrés:*

- El gravamen especial s'ha d'auto liquidar i ingressar en el termini dels 25 dies naturals següents a la data de meritació. No obstant això, si a l'inici del termini indicat no s'hagués aprovat l'Ordre Ministerial que estableixi el model de declaració, la declaració es presentarà en el termini dels 25 dies naturals següents a la data d'entrada en vigor de la citada Ordre.

### **Deduccions en quota. Reducció del límit sobre la quota**

En relació amb l'aplicació de deduccions per incentivar la realització de determinades activitats s'introdueixen dos tipus de modificacions, **una de caràcter temporal** per als períodes impositius iniciats el 2012 i 2013 i **una altra de caràcter permanent** aplicable als períodes impositius iniciats a partir de l'01-01-2012.

La primera s'ha centrat a **reduir l'actual límit conjunt sobre la quota íntegra** per a la determinació de l'import màxim de les deduccions que és aplicable en els períodes impositius iniciats en els anys 2012 i 2013. S'ha optat per mantenir l'actual règim de deduccions, i es limita únicament l'import total que pot ser deduït en funció de la quota íntegra obtinguda per la societat.

Les modificacions en els **anys 2012 i 2013** s'han concretat en els aspectes següents:

- El **límit general** per a l'aplicació de deduccions per incentius a la inversió aplicable sobre la quota íntegra minorada en les deduccions per evitar la doble imposició i les bonificacions **és objecte de reducció del 35% al 25%**. Aquest límit **és del 50%** (en lloc del 60%) quan l'import de la deducció per investigació i desenvolupament i innovació tecnològica corresponent a despeses i inversions efectuats en el propi període impositiu, excedeixi del 10% de la quota íntegra, minorada en les deduccions per evitar la doble imposició i les bonificacions.
- Així mateix el límit anterior s'aplica a la **deducció per reinversió de beneficis extraordinaris**, que es computa als efectes del càlcul del límit citat.

D'altra banda, i amb efectes per als **períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2012 i amb caràcter indefinit**, s'introdueixen les modificacions següents:

- Les quantitats corresponents al període impositiu **no deduïdes per insuficiència de quota** es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que conclouin **en els 15 anys** (abans 10 anys) immediats i successius.
- També s'incrementa el termini per a les **deduccions per activitats d'investigació, desenvolupament i innovació tecnològica** dels 15 als **18 anys** immediats i successius.

Com a **règim transitori** s'estableix que el termini anterior de 15 o 18 anys, segons correspongui, és també d'aplicació a les deduccions que estiguessin pendents d'aplicar a l'inici del primer període impositiu que hagués començat a partir de l'**01-01-2012**. Així, el termini de 18 anys per a l'aplicació de la deducció per **foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació** és només aplicable a aquells pendents d'aplicació en els períodes impositius iniciats a partir de l'**01-01-2012**, ja que actualment està derogada.

### **Novetats per als pagaments fraccionats de 2012 i 2013**

Amb efectes per als períodes impositius iniciats el 2012 i 2013, per als subjectes passius l'import **net de la xifra de negocis dels quals** en els 12 mesos anteriors a la data en què s'iniciïn els esmentats períodes impositius **sigui, d'almenys, 20 milions d'euros**, l'import del pagament fraccionat **no pot ser inferior** a les quanties següents:

- a) Amb caràcter general, el **8% del resultat positiu del compte de pèrdues i guanys** de l'exercici dels tres, nou, o onze primers mesos de cada any natural, determinat d'acord amb el Codi de Comerç i la resta de normativa comptable de desenvolupament, minorat en les bases imposables negatives pendents de compensar pels subjectes passius, si bé es tenen en compte els límits a la seva compensació establerts per a aquests períodes impositius.
- b) No obstant això, el percentatge és del **4% per a aquelles entitats en què almenys el 85% dels ingressos** dels tres, nou o onze primers mesos de cada any natural, corresponguin a rendes a què resultin d'aplicació les exempcions per evitar la doble imposició internacional de participacions o establiments permanents o la deducció per doble imposició interna de dividendes al 100%.

En tot cas, per al **pròxim pagament fraccionat, el termini de declaració del qual venç el 20 d'abril de 2012** els percentatges anteriors són, respectivament, **del 4% i del 2%**.

Adicionalment, a aquest pagament fraccionat no li resulta d'aplicació la nova limitació a la deduïbilitat de despeses financeres introduïdes amb efectes per als períodes impositius iniciats a partir de l'**01-01-2012**.

### **Impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF)**

Amb efectes a partir del 31 de març de 2012, es retoca aquest impost per aplicar les modificacions efectuades en l'impost sobre societats en relació amb l'eliminació de la **llibertat d'amortització prevista per a actius adquirits entre 2011 i 2015**, alhora que es determina la tributació de la renda obtinguda en la posterior transmissió del bé que hagués estat objecte de l'amortització accelerada, de tal manera que s'estableix un nou càlcul del guany o pèrdua patrimonial.

### **Modificacions relatives a l'impost sobre les labors del tabac**



Amb efectes a partir del 31 de març de 2012:

- Es modifica la **definició de tabac per fumar**, i s'assimila a la picadura per cargolar quan hagi estat venut o destinat a la venda per cargolar cigarrets, a fi de tenir el mateix tractament.
- Es **redueix en dos punts el tipus proporcional**, que depèn del preu de venda, i s'incrementa al seu torn el tipus específic vinculat al nombre d'unitats.

### **Modificacions relatives a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de natura urbana**

Amb efectes a partir del 31 de març de 2012, es converteix en potestativa per als Ajuntaments **l'aplicació de la reducció de la base imposable** quan es modifiquen els valors cadastrals com a conseqüència d'un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general.

S'introdueixen les següents novetats respecte a aquesta reducció:

- la reducció tindrà com a **percentatge màxim el 60%** (fins ara s'establia també un límit mínim del 40%). Es manté la facultat dels ajuntaments de poder fixar un tipus de reducció diferent per a cada any d'aplicació de la reducció;
- es modifica el **període d'aplicació** de la reducció que, si escau, s'aplicarà **com a màxim**, respecte de cadascun dels 5 primers anys d'efectivitat dels nous valors cadastrals (fins ara, s'aplicava respecte de cadascun dels cinc primers anys d'efectivitat dels nous valors cadastrals, sense contemplar aquest període com a límit màxim).

### **Amnistia fiscal per a rendes no declarades**

S'introdueix per aquest reial decret llei la **possibilitat de regularitzar** els béns o drets que no derivin de rendes declarades en l'IRPF, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents mitjançant una **declaració tributària especial**.

En concret, la regularització es realitzarà **ingressant un 10% de l'import o valor d'adquisició** dels béns o drets que s'estarien regularitzant, sense que es meritin ni en resultin exigibles sancions, interessos ni recàrrecs per declaració extemporània i ingrés fora de termini. L'import que es declari serà considerat "renda declarada" als efectes dels tres impostos indicats.

Sobre aquesta declaració especial, cal destacar els aspectes següents:

- Els béns i drets que es poden regularitzar són aquells en què el subjecte hagués estat titular abans de la finalització de l'últim període impositiu **el termini de declaració del qual hagués finalitzat abans de 31 de març de 2012**. En

l'IRPF, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents amb establiment permanent quan l'exercici sigui l'any natural arriba, per tant, als béns i drets posseïts a 31 de desembre de 2010. En el cas de contribuents de l'impost sobre la renda de no residents sense establiment permanent, caldrà estar a cada tipus de renda, atès que en aquest cas la meritació es determina, de forma general, per cada obtenció de renda.

- La declaració especial haurà d'incloure **un detall que permeti identificar els béns o drets regularitzats**, la qual cosa permetrà més control d'aquests béns o drets tant per a la comprovació de les regularitzacions efectuades com per a les declaracions impositives futures derivades dels béns, igual que facilitarà el control dels béns no regularitzats quan es pretenguin declarar, si escau, en un altre moment.
- No es podrà presentar aquesta declaració especial per a **impostos i períodes declarats després de l'inici de les corresponents actuacions** de comprovació i investigació de l'Administració tributària en relació amb els impostos i períodes esmentats.
- Si l'Administració tributària estimés que l'obligat ha regularitzat la seva situació tributària (el que implica reconeixement i pagament complets del deute tributari) abans de l'inici d'actuacions d'investigació o comprovació, **l'obligat quedarà exempt de responsabilitat penal** encara que la infracció pogués haver estat constitutiva de delictes contra la Hisenda Pública en el seu moment, i l'Administració pot continuar amb el procediment administratiu sense passar el tant de culpa a l'autoritat judicial o al Ministeri Fiscal.
- El Ministre d'Hisenda i Administracions Públiques **aprovarà el model de declaració**, lloc de presentació i ingrés, així com totes altres mesures siguin necessàries per al compliment d'aquesta disposició.

El termini per a la presentació de les declaracions i el seu ingrés **finalitzarà el 30 de novembre de 2012**.

Es poden posar en contacte amb aquest despatx professional per qualsevol dubte o aclariment que puguin tenir respecte d'això.

Una salutació cordial,

BIGAS ASSESSORIA I GESTIÓ, SLP

Avisem expressament que la informació aquí recollida és de caràcter general i, abans d'aplicar qualsevol norma, s'ha de fer un estudi de cada cas en concret. A més a més s'ha de tenir en compte que determinats coeficients i límits que es mencionen de forma separada són els aplicables a Catalunya, que té capacitat normativa pròpia.