

7-2012  
Julio, 2012

Finalmente el Gobierno ha aprobado en su Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio la esperada subida de los tipos general y reducido de IVA (pasando también del tipo reducido al general para determinados bienes y servicios) que será aplicable a partir del 1 de septiembre de 2012.

Junto con esa relevante novedad, ese Real Decreto-ley contiene otras medidas de carácter tributario. En lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se han restringido aún más algunas de las medidas ya aprobadas en anteriores reales decreto-ley, que afectan a los pagos fraccionados, a la compensación de bases impositivas negativas, a la deducibilidad de los gastos financieros y a la de la amortización de los activos intangibles de vida útil indefinida. En el IRPF se ha incrementado el tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades económicas y se ha eliminado la compensación por adquisición de vivienda habitual que existía para cuando se había adquirido antes del 20 de enero de 2006.

El Real Decreto-ley 20/2012 también ha creado un nuevo gravamen especial del 10% sobre rentas de fuente extranjera para aquellos casos en que no se cumplan los requisitos para aplicar el gravamen especial del 8% recientemente introducido para el mismo tipo de rentas.

Por otro lado, cabe subrayar también las novedades habidas en relación con la conocida como “amnistía fiscal”, regulada por el Real Decreto-ley 12/2012 (modificado por el Real Decreto-ley 19/2012) y desarrollada por la Orden HAP/1182/2012, tras el Informe publicado por la Dirección General de Tributos sobre sus criterios en relación con la forma en que ha de interpretarse esta regularización especial.

La Dirección General de Tributos entiende, entre otras, que la norma tiene como finalidad que el sujeto pueda regularizar las rentas no declaradas; conforme a ello, debe permitirse la regularización de los saldos consumidos de las cuentas bancarias y limitarse dicha regularización a la parte de los activos adquiridos con rentas no prescritas.

También defiende dicho organismo que la declaración especial y el método tradicional de regularización son compatibles y pueden utilizarse simultáneamente por un mismo sujeto.

## ÍNDICE

<b>1. SENTENCIAS</b>	<b>4</b>
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se aplica la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la aportación de un inmueble a una sociedad de nueva creación (Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de junio de 2012)	4
1.2 IRPF.- Sobre la reserva del derecho de compra de unos inmuebles incluido en el activo de una entidad cuyas participaciones se transmiten (Audiencia Nacional. Sentencia de 30 de mayo de 2012)	4
1.3 IVA.- Los gastos por asesoramiento financiero y legal soportados por una entidad sobre la que se lanza una OPA son parte de sus gastos generales y por tanto las cuotas de IVA soportadas son deducibles (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de mayo de 2012)	5
1.4 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña.- Compatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas (Tribunal Constitucional. Sentencia de 5 de junio de 2012)	6
1.5 Procedimientos de comprobación de valores.- Motivación suficiente por parte de la Administración en la valoración de inmuebles (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 9 de abril de 2012; Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 26 de marzo de 2012)	7
<b>2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS</b>	<b>8</b>
2.1 Impuesto sobre Sociedades. – El importe neto de la cifra de negocios para determinar el pago fraccionado y las bases imponible negativas de un grupo fiscal será el del propio grupo (Dirección General de Tributos. Consulta V1154-12, de 28 de mayo de 2012)	8
2.2 Impuesto sobre Sociedades.– Determinación del pago fraccionado aplicable a las entidades de reducida dimensión (Dirección General de Tributos. Consulta V1157-12, de 28 de mayo)	8
2.3 Impuesto sobre Sociedades.– El gasto derivado de un despido colectivo es deducible cuando se produzca su autorización, aunque ésta se comunique a la empresa en el ejercicio siguiente (Dirección General de Tributos. Consulta V1092-12, de 21 de mayo de 2012)	9
2.4 IVA-solicitud de devolución de ingresos indebidos.- Reparto de la carga de la prueba en las solicitudes de devolución de cuotas de IVA indebidamente soportadas (TEAC. Resolución de 24 de mayo de 2012)	9
2.5 Procedimiento económico-administrativo.- En el procedimiento abreviado, el trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes cuyo ejercicio debe ser asegurado por la Administración, cuando el administrado manifieste su voluntad de ejercer ese derecho (TEAC. Resolución de 10 de mayo de 2012)	10

<b>3. LEGISLACIÓN</b>	<b>11</b>
3.1 Real Decreto-ley 20/2012	11
3.2 Reforma del mercado laboral. Exención del IRPF en indemnizaciones por despido y deducciones por creación de empleo en el IRPF	12
3.3 Contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico	13
3.4 Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012	14
3.5 Ley de Medidas Administrativas y Fiscales en Canarias	15
<b>4. OTROS</b>	<b>16</b>
4.1 Regularización tributaria: Informe de la Dirección General de Tributos	16
4.2 Denuncia del Convenio hispano-argentino	18

## 1. SENTENCIAS

### 1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se aplica la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la aportación de un inmueble a una sociedad de nueva creación (Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de junio de 2012)

El Tribunal Supremo niega la posibilidad de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la transmisión de un bien inmueble a una sociedad de nueva creación participada íntegramente por el transmitente al considerar que no ha habido una inversión real, porque no se ha obtenido por el transmitente (a cambio de la aportación) algo distinto de lo que ya tenía. Antes de la aportación, el transmitente era titular de un inmueble y, tras la aportación, dicho transmitente tiene el 100% de una entidad cuyo único activo es, precisamente, el mencionado inmueble. A ello se une que coinciden en ambas sociedades el objeto social, el domicilio social y el administrador único.

El Tribunal recuerda, además, tras citar, entre otras, su sentencia de 30 de abril de 2012, que (como regla general) la reinversión mediante la suscripción de acciones de una sociedad patrimonial no debe dar derecho a la deducción. En este sentido, afirma el Tribunal que no es razonable que, en el caso de reinversión en elementos del inmovilizado material o inmaterial se exija que éstos estén afectos a actividades económicas, mientras que si se hace en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de entidades resulte irrelevante si éstas realizan o no una actividad económica.

### 1.2 IRPF.- Sobre la reserva del derecho de compra de unos inmuebles incluido en el activo de una entidad cuyas participaciones se transmiten (Audiencia Nacional. Sentencia de 30 de mayo de 2012)

Los propietarios de una sociedad A, personas físicas, suscribieron un contrato de compraventa de sus participaciones en dicha sociedad por un precio en metálico en favor de una sociedad B. En el contrato de compraventa, la sociedad B asumió el compromiso de vender los inmuebles del activo de la sociedad adquirida (sociedad A) a determinadas sociedades familiares (sociedades C) de los vendedores por un precio fijado.

La Inspección consideró que:

- Existía un solo negocio jurídico complejo en el que se pactaba una compraventa de participaciones y se establece un compromiso de venta de inmuebles por la sociedad adquirida. Por tanto, cabe calificar el negocio como una permuta. Así, ha de entenderse que el precio obtenido por los transmitentes en la venta de las acciones en la sociedad A incluye (i) no solo la contraprestación en metálico por las participaciones vendidas, sino también (ii) un derecho, en beneficio de sociedades de su propiedad (sociedades C), a adquirir los inmuebles del activo de la sociedad A a un precio (que resultó posteriormente) inferior al de mercado.

- Esa permuta había de valorarse conforme a la regla de operaciones vinculadas, por cuanto los transmitentes de las participaciones y los beneficiarios del referido derecho de compra son, en el fondo, las mismas personas (los transmitentes veían revalorizadas sus sociedades C, al poder éstas adquirir unos inmuebles a precios inferiores al valor de mercado).
- Conforme a ello, los transmitentes habían obtenido una ganancia patrimonial que se debió calcular, no solo considerando la contraprestación dineraria, sino también el valor del referido derecho de adquisición de inmuebles. Para calcular este valor, no obstante, la Inspección no acudió al valor de las sociedades C (aquellas que tenían el derecho a la adquisición de inmuebles), sino al de la sociedad A. Así, lo que la Inspección hizo fue:
  - Valorar dichos inmuebles a mercado en el momento en que la sociedad A los vendió a las sociedades C.
  - Restar de dicho valor el neto patrimonial de la sociedad A y la plusvalía declarada por ésta al vender los inmuebles.
  - La diferencia fue considerada mayor valor recibido por los transmitentes al vender la sociedad A (dado que en realidad lo que recibían era el derecho a adquirir en un futuro los inmuebles por un valor inferior al de mercado).

La Audiencia Nacional afirma, en primer lugar, que lo que subyace en la operación es la voluntad del adquirente de comprar la actividad económica de una sociedad (la sociedad A) y no los inmuebles de ésta, y es por eso por lo que se establece el compromiso de que ésta venda sus inmuebles a un precio inferior al de mercado aunque superior a su valor contable previo.

Añade el Tribunal que no estamos ante una operación vinculada dada la falta de vinculación entre quienes asumen el compromiso de venta de los inmuebles (el adquirente de la sociedad A) y los beneficiarios de dicho compromiso (las sociedades C, propiedad de los transmitentes de la sociedad A).

Y finaliza concluyendo que, en todo caso, cabe anular las liquidaciones porque, aunque hubiera una renta gravable en los transmitentes, la Inspección efectuó incorrectamente la valoración, porque no valoró el incremento de valor de las sociedades familiares (sociedades C) sino los inmuebles o, en último término, la sociedad A, lo que resulta contradictorio.

### **1.3 IVA.- Los gastos por asesoramiento financiero y legal soportados por una entidad sobre la que se lanza una OPA son parte de sus gastos generales y por tanto las cuotas de IVA soportadas son deducibles (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de mayo de 2012)**

Se había lanzado una OPA sobre una entidad y, como consecuencia de ello, la entidad había soportado determinados gastos correspondientes al asesoramiento legal y financiero frente a dicha OPA, deduciéndose el IVA soportado.

La Inspección y el TEAC denegaron dicha deducibilidad sobre la base de que, desde el punto de vista de la entidad destinataria de la OPA, un simple cambio de accionistas no podía representar un beneficio para su actividad económica; dicho beneficio, considera la Administración, repercutía en cambio en la sociedad que formulaba la oferta de adquisición.

En contra de ello, la Audiencia Nacional, basándose en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, concluye que la OPA sobre una entidad puede entenderse realizada en beneficio de la actividad económica de ésta, por lo que el coste de los servicios indicados puede ser asumido, razonablemente, por la misma. Por lo tanto, el IVA repercutido sobre los correspondientes honorarios es fiscalmente deducible para la entidad.

#### **1.4 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña.- Compatibilidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas (Tribunal Constitucional. Sentencia de 5 de junio de 2012)**

Se formuló recurso de inconstitucionalidad en 2001 contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), sobre la base de que (i) se entendía infringido el artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción original (prohibición de que los tributos autonómicos invadan materias imposables reservadas a las entidades locales), (ii) se estaba sometiendo a gravamen el mismo hecho imponible gravado por el Impuesto local sobre Actividades Económicas (IAE) y, (iii) subsidiariamente, también se entendía que existía doble imposición en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) para el caso en que se considerase que el titular del gran establecimiento comercial es el propietario del inmueble.

Sucedó que, tras la interposición del recurso, el artículo 6.3 LOFCA fue modificado, eliminándose la indicada prohibición. Por este motivo, a partir de la doctrina consolidada del Tribunal, en virtud de la cual en los recursos de inconstitucionalidad la ley debe enjuiciarse conforme a la normativa que constituye el bloque de constitucionalidad en el momento de resolverse el recurso, el propio Abogado del Estado consideró que el recurso había perdido su objeto. Sin embargo, la representación procesal del Parlamento y de la Generalidad de Cataluña consideraron que era necesaria una resolución en la que se trataran los motivos relacionados con la doble imposición en relación con el IAE y el IBI.

En la sentencia se acepta la compatibilidad del IAE y el IBI con el IGEC y, entre otras, se subraya que el IGEC tiene una finalidad extra fiscal (al menos parcialmente) que no comparten los otros tributos.

Adicionalmente, tras comparar el hecho imponible y los elementos cuantitativos del IAE y el IGEC, se concluye que nos encontramos ante dos impuestos, (i) uno general (el IAE), que afecta a todo tipo de actividades económicas por su mero ejercicio y que grava la riqueza potencial que se pone de manifiesto con dicho ejercicio, y (ii) otro específico (el IGEC), que grava únicamente determinadas actividades comerciales, las ejercidas por las grandes superficies comerciales individuales, que venden determinados productos (al por menor o al detalle), si bien configurando su actividad de un modo tal que se distinguen del resto de actividades comerciales, no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente.

No se realiza en la sentencia un análisis pormenorizado de las diferencias entre el IBI y el IGEC, pero sí se concluye que ambos no son incompatibles por cuanto quien realiza el hecho imponible del IGEC es el titular del gran establecimiento comercial individual y no el del inmueble (que es el sujeto pasivo del IBI).

**1.5 Procedimientos de comprobación de valores.- Motivación suficiente por parte de la Administración en la valoración de inmuebles (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 9 de abril de 2012; Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 26 de marzo de 2012)**

En ambas sentencias se analizan los requisitos que han de cumplir las valoraciones de los bienes inmuebles por la Administración Tributaria para que se entienda que están suficientemente motivadas. Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, ambas Salas declaran que lo esencial en las valoraciones, máxime cuando se modifica el valor declarado, es la expresión razonada y detallada de los elementos que implican tal variación, con referencia singular al caso concreto estudiado.

En la primera de estas Sentencias, el TSJ de Castilla y León desestima el recurso interpuesto por el contribuyente por considerar que la motivación contenida en el acto de liquidación es suficiente y congruente, ya que en dicho caso (i) se indicaban correctamente los módulos del valor de suelo y de la construcción actualizados a cada ejercicio y el testimonio de las tablas de las que resultan los coeficientes aplicados, (ii) se señalaba que se había inspeccionado ocularmente el bien inmueble y (iii) se recogían las características que se asignaban al mismo.

Esta conclusión se alcanza aun reconociendo que se empleaban expresiones generalmente aceptadas, por cuanto la valoración, en su conjunto, demostraba que se había atendido a las singularidades del inmueble. A estos efectos, la Sala considera que lo importante es que esas expresiones generales sean el reflejo de la realidad y para ello se habrán de aportar los datos físicos u objetivos que justifican el empleo de esas calificaciones, datos que solo se obtienen previa oportuna inspección ocular (o con la aportación de los documentos y datos concretos utilizados que justifiquen que la misma no es necesaria), requisito que se ha cumplido, considera el Tribunal, en el caso concreto de autos (en que sí tuvo lugar la referida inspección ocular).

En la segunda de las sentencias, en el mismo sentido, el TSJ de Galicia estima el recurso interpuesto por el contribuyente, precisamente porque en la valoración de inmuebles es necesaria la observación directa (inspección ocular) de los mismos y, en este caso, dicha inspección no había tenido lugar. Concluye además el Tribunal que la utilización de precios de oferta de “testigos” (es decir, de otras operaciones sobre inmuebles que se consideran similares) no es correcta para la determinación del valor de mercado, pues subyace una realidad negocial que en función de la oferta y la demanda se concretará o no en un precio definitivo, pero falta el sustrato transaccional para trasladar esos precios de oferta al valor de mercado.

## 2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – El importe neto de la cifra de negocios para determinar el pago fraccionado y las bases imponibles negativas de un grupo fiscal será el del propio grupo (Dirección General de Tributos. Consulta V1154-12, de 28 de mayo de 2012)

El Real Decreto-ley 9/2011 introdujo dos modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, de carácter temporal para los ejercicios 2011, 2012 y 2013, consistentes en la elevación del porcentaje de cálculo de los pagos fraccionados y en el establecimiento de límites a la compensación de bases imponibles negativas.

En ambos casos, las modificaciones tienen distinto calado en función del importe neto de la cifra de negocios del contribuyente, planteándose cómo ha de determinarse éste en el caso de grupos fiscales.

La DGT concluye lo siguiente:

- El grupo fiscal es el sujeto pasivo del Impuesto (no las sociedades que lo integran).
- Por este motivo, la sociedad dominante debe formular, a efectos fiscales, un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integren el grupo fiscal.
- Por lo tanto, el importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el Real Decreto-ley 9/2011, tratándose de un grupo fiscal, ha de entenderse como el importe neto de la cifra de negocios que resulte de la cuenta de pérdidas y ganancias del grupo fiscal, determinada por aplicación del método de integración global, es decir, una vez practicadas las eliminaciones que procedan, entre ellas, las de operaciones internas y sus resultados correspondientes.

### 2.2 Impuesto sobre Sociedades.– Determinación del pago fraccionado aplicable a las entidades de reducida dimensión (Dirección General de Tributos. Consulta V1157-12, de 28 de mayo)

Una de las modalidades para el cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades es la que parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. Sobre dicha base imponible se aplica el tipo de gravamen multiplicado (actualmente, y con carácter general) por cinco séptimos, es decir, 21% (para el tipo de gravamen general del 30%).

En el caso de las empresas de reducida dimensión, el tipo de gravamen para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros es del 25%, aplicándose el tipo general del 30% al resto de base imponible. Por lo tanto, el tipo de pago fraccionado será del 17% y el 21% respectivamente para cada tramo de esta escala. Se plantea cómo calcular el pago fraccionado para estas empresas en la referida modalidad teniendo en cuenta esta escala de gravamen.

La DGT concluye que la parte de la base imponible que tributa al tipo del 17% (en cada pago fraccionado) es la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción entre el número de días del período impositivo transcurrido hasta el inicio del período para realizar cada pago fraccionado y 365 días.

**2.3 Impuesto sobre Sociedades.– El gasto derivado de un despido colectivo es deducible cuando se produzca su autorización, aunque ésta se comunique a la empresa en el ejercicio siguiente (Dirección General de Tributos. Consulta V1092-12, de 21 de mayo de 2012)**

Se plantea el caso de un despido colectivo aprobado por la autoridad laboral en un ejercicio, pero siendo la autorización administrativa comunicada a la empresa al inicio del ejercicio siguiente. En concreto, se plantea si el gasto por las indemnizaciones de dicho expediente es deducible en uno u otro ejercicio.

Tras solicitar informe al ICAC, la DGT concluye lo siguiente:

- Que en el primer ejercicio, al existir ya autorización administrativa, la empresa debe reconocer contablemente una provisión o, en su caso, una deuda cierta frente a los trabajadores, dado que tras dicha autorización se evidencia el compromiso cierto de abonar unas indemnizaciones.
- Que esta conclusión no se ve afectada por el hecho de que la notificación se haya realizado en enero del año siguiente. La notificación del acto administrativo en una fecha posterior al cierre del ejercicio pone de manifiesto una circunstancia que ya existía en dicho cierre, consistente en el nacimiento de una obligación, que debe tratarse como un “hecho posterior” para la formulación de las cuentas anuales.
- Que, por tanto, el gasto es deducible en el ejercicio en que se concede la autorización.

Debe recordarse que tras la reciente reforma laboral ya no es necesaria la autorización administrativa en los despidos colectivos.

**2.4 IVA-solicitud de devolución de ingresos indebidos.- Reparto de la carga de la prueba en las solicitudes de devolución de cuotas de IVA indebidamente soportadas (TEAC. Resolución de 24 de mayo de 2012)**

El sujeto pasivo solicitó una devolución de ingresos indebidos en ejecución de una Sentencia de la Audiencia Nacional en la que se concluía que ciertas operaciones, en las que el sujeto pasivo había soportado IVA, no estaban sujetas a dicho impuesto, y por ende correspondía la devolución de las cuotas a quien las soportó. La solicitud fue denegada por la Administración por entender que las entidades que repercutieron IVA no realizaron ingresos en el Tesoro Público con ocasión de la presentación de sus autoliquidaciones (es decir, declararon el IVA repercutido pero como consecuencia del “juego” IVA repercutido-soportado, en sus declaraciones no salió cuantía a ingresar).

Ante tal negativa, el sujeto interpuso reclamación económica ante el TEAC en cuya Resolución se estima que:

- Para tener derecho a la devolución de un IVA indebidamente repercutido deben cumplirse diversos requisitos (además de que las cuotas soportadas no sean deducibles):
  - Repercusión mediante factura.
  - Ingreso de la cuota repercutida.
  - Que las cuotas soportadas no se hayan devuelto a quien las soportó o a un tercero.
- La carga de la prueba del cumplimiento de cada uno de los requisitos es, en unos casos, del sujeto y, en otros, de la Administración. Así, el sujeto que soportó el impuesto debe probar que el IVA le fue repercutido mediante factura; pero es la Administración la que, en virtud del principio de facilidad probatoria y proximidad de los medios de prueba, debe probar que:
  - La cuota repercutida por el sujeto pasivo fue consignada por éste en su autoliquidación.
  - La cuota soportada ha sido devuelta (si el sujeto que la soportó niega dicha devolución).
- Por último, concluye el Tribunal que el requisito de ingreso de la cuota repercutida no implica que en la correspondiente autoliquidación resulte un importe a ingresar; basta con que la cuota repercutida se consigne en dicha autoliquidación.

**2.5 Procedimiento económico-administrativo.- En el procedimiento abreviado, el trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes cuyo ejercicio debe ser asegurado por la Administración, cuando el administrado manifieste su voluntad de ejercer ese derecho (TEAC. Resolución de 10 de mayo de 2012)**

Se analiza el derecho del administrado a revisar el expediente administrativo cuando interponga una reclamación económico-administrativa por el procedimiento abreviado.

El TEAC concluye en esta Resolución, dictada en unificación de criterio, con motivo del recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, que:

- En el procedimiento abreviado en las reclamaciones económico-administrativas, ante la falta de regulación expresa en este sentido, hay que aplicar analógicamente la regulación correspondiente al recurso de reposición (en el que, como en el procedimiento abreviado, deben formularse las alegaciones en el escrito de interposición), concluyendo que la Administración está obligada a poner de manifiesto el expediente cuando el recurrente así lo solicite.

- Para ello, el obligado tributario tendrá que acudir ante el órgano que dictó el acto impugnado, durante el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa, debiendo la Administración ponerle de manifiesto el expediente completo para su revisión y dejando constancia en el mismo de que se ha llevado a cabo este trámite.

No obstante, advierte este Tribunal que si este derecho no se ejercita por el interesado, éste no podrá alegar indefensión por no haber tenido acceso al expediente. Por ello recomienda el Tribunal que la solicitud del ejercicio de este derecho por el administrado se haga por escrito, para dejar debida constancia del mismo.

### 3. LEGISLACIÓN

#### 3.1 Real Decreto-ley 20/2012

En el BOE de 14 de julio de 2012 se ha publicado el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad que, entre otras, incluye novedades tributarias en diversos impuestos, en algunos casos modificando o ampliando las reformas introducidas por los Reales Decretos-ley 9/2011, 20/2011 y 12/2012, todas ellas destinadas a la reducción del déficit público. Aunque las describimos en detalle en un boletín especial, las repasamos a continuación:

- Se incrementan, con efectos desde el próximo 1 de septiembre, los tipos general y reducido del IVA del 18% al 21% y del tipo reducido del 8% al 10%, respectivamente. Algunos productos y servicios pasan, además, a tributar del tipo reducido al general.
- En el IRPF se suprime para 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. Adicionalmente, hasta el próximo 31 de diciembre de 2013, se eleva el porcentaje fijo de retención o ingreso a cuenta aplicable a determinados rendimientos del 15% al 21% y se fija en el 19% a partir de esa fecha.
- En el Impuesto sobre Sociedades, las grandes empresas ven agravadas temporalmente las limitaciones a su capacidad de compensación de bases imponibles negativas e incrementados sus pagos fraccionados. Además, se reduce (de forma general para todos los sujetos pasivos) el límite máximo anual para la deducibilidad de la amortización de intangibles de vida útil indefinida.

También se incorporan aclaraciones y matizaciones en cuanto a las reglas de deducibilidad de gastos financieros, extendiendo su inaplicabilidad a las entidades aseguradoras.

- Se establece un nuevo gravamen especial del 10% sobre rentas de fuente extranjera (solo hasta el 30 de noviembre de 2012), similar al introducido por el Real Decreto-ley 12/2012, pero exigiendo para su aplicación menos requisitos y que afecta a un mayor volumen de dividendos o a la transmisión de un mayor volumen de participaciones.
- También se han modificado los tipos aplicables a las labores del tabaco.

### 3.2 Reforma del mercado laboral. Exención del IRPF en indemnizaciones por despido y deducciones por creación de empleo en el IRPF

El 7 de julio de 2012 se ha publicado en el BOE la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral que sustituye al Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero. La Ley ha entrado en vigor el 8 de julio de 2012.

El contenido del mencionado Real Decreto-ley se mantiene de forma general (en los términos resumidos en nuestro boletín previo de Novedades laborales 3-2012), si bien existen determinadas novedades de las que, en el ámbito fiscal, destacamos la modificación introducida en el régimen de exención de las indemnizaciones por despido improcedente.

En concreto, se reforma el artículo 7.e) de la Ley del IRPF eliminando la referencia al “despido express”, es decir, a la posibilidad de que se aplique la exención en el caso de reconocimiento de la improcedencia del despido por el propio empresario en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación (sin necesidad de acudir a ésta). Por tanto, a partir de la entrada en vigor de la ley, la exención por despido improcedente requerirá que se acuda, al menos, al servicio de conciliación.

En todo caso, con el fin de dar cobertura a los despidos producidos entre la entrada en vigor del referido Real Decreto-ley (12 de febrero de 2012) y la entrada en vigor de la ley ahora publicada (8 de julio de 2012), se establece que en tales despidos se aplicará la exención aunque se hayan realizado por la modalidad indicada.

Por otra parte, debe recordarse que la norma establece incentivos fiscales para el Impuesto sobre Sociedades dando una nueva redacción al artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades titulado “deducciones por creación de empleo” (también aplicables a los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas, por cuanto se trata de deducciones en cuota, aplicables por estos contribuyentes según la normativa del IRPF).

Dichas deducciones consisten, básicamente, en las siguientes:

- Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

- Sin perjuicio de lo anterior, las entidades con menos de 50 trabajadores que contraten desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo mediante contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes: (i) la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir o (ii) doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Se añade (lo que supone una novedad respecto a la anterior redacción de la norma, tras la publicación del Real Decreto-ley) que la deducción resultará de aplicación respecto de contratos citados hasta alcanzar 50 trabajadores, siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

La Ley prevé que las citadas deducciones se apliquen en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año y que estarán condicionadas al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de los requisitos supondrá la pérdida de la deducción, añadiéndose que no se entenderá incumplido el requisito por extinción debida a causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

Finalmente, se añade (como novedad respecto al Real Decreto-ley) que el trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones previstas en este artículo no se computará a efectos del incremento de plantilla para la libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión.

### 3.3 Contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico

En el BOE de 7 de julio se ha publicado la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias.

Dicha Ley, al igual que ya hizo el Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, publicado en el BOE de 17 de marzo de 2012, actualiza las normas tributarias aplicables a los derechos sobre aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico. Así, se establece que:

- En el Impuesto sobre el Patrimonio, los derechos sobre aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico se valorarán por su precio de adquisición.

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el tipo del 4% a las transmisiones entre particulares (no sujetas al IVA o al IGIC) de los derechos regulados por el Real Decreto-ley, cualquiera que sea su naturaleza, a salvo de las competencias de las Comunidades Autónomas en la materia.
- Por último, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se tributará al 8% por la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos.

Esta Ley entró en vigor el 8 de julio de 2012.

### 3.4 Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012

En el BOE de 30 de junio de 2012 se ha publicado la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012 (resumida en nuestro boletín de julio, 1-2012), que incorpora las medidas que con habitualidad recoge esta norma y que inciden en las principales figuras del sistema tributario, además de alguna adicional.

Así, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, al igual que en años anteriores, se actualizan al 1% los coeficientes correctores aplicables en la transmisión de inmuebles y se regula la forma de cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto en 2012 (atendiendo, en este último caso, a las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto). Asimismo, se reitera la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2011 sobre la elevación al 21% del porcentaje de retención general aplicable en este impuesto para los ejercicios 2012 y 2013.

Respecto al IRPF, se mantiene para 2011 el régimen de compensación por el cambio de normativa en 2006 para (i) los contribuyentes que adquirieron su vivienda habitual antes del 20 de enero de 2006 y para (ii) los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2011 conforme a los establecidos en la normativa del IRPF vigente hasta 31 de diciembre de 2006. Igualmente, se reitera la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2011 en lo que se refiere al gravamen complementario a la cuota íntegra estatal aplicable en los periodos 2012 y 2013 y al cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta en estos periodos. Asimismo y, como todos los años, se actualizan los coeficientes correctores del valor de adquisición de inmuebles aplicables en caso de transmisión de dichos elementos en un 1%.

En el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes se extiende, bajo ciertos requisitos, la exención aplicable a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus matrices residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea a los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo.

También se introducen modificaciones técnicas en el IVA y en el Impuesto sobre Hidrocarburos, con el objeto de adaptar el ordenamiento interno a la normativa comunitaria. Entre ellas, se prevé la derogación del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos y su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Finalmente, se actualizan en un 1% los tipos impositivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las transmisiones y rehabilitaciones de los títulos nobiliarios, de la modalidad documentos administrativos y las tasas estatales; y se declaran como acontecimientos de excepcional interés público determinados programas.

### 3.5 Ley de Medidas Administrativas y Fiscales en Canarias

En el BO de la Comunidad Autónoma de Canarias de 26 de junio se ha publicado la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales, cuyo objeto principal es afrontar los recortes presupuestarios que se aplicarán a las Islas Canarias con la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2012. A estos efectos, para un mayor detalle, nos remitimos a nuestro boletín de novedades fiscal de Canarias de junio de 2012.

Destacamos en todo caso a continuación los aspectos más relevantes de la citada Ley:

- Incremento de los tipos en el IGIC: el tipo general pasa del 5% al 7% y se incrementan el reducido del 2% al 3% y los incrementados del 9% al 9,5% y del 13% al 13,5%.
- Eliminación de la hasta ahora vigente exención de IGIC en servicios de telecomunicaciones, que pasan a tributar al tipo general.
- Creación de tres nuevos impuestos autonómicos: (i) a los grandes establecimientos comerciales, (ii) sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias y (iii) sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente, concretamente, redes de distribución de energía y telecomunicaciones.
- Subida del tramo autonómico del IRPF con efectos 1 de enero de 2012 y limitación de deducciones autonómicas en este impuesto.
- Eliminación, con efectos 1 de julio de 2012, de la bonificación del 99,9% de la cuota por parentesco y por seguros de vida en supuestos de transmisión por causa de muerte así como modificación de algunas de las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Establecimiento de nuevos tipos impositivos para las entregas de combustible sujetas al Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo.
- Modificación del gravamen del ITP y AJD para la transmisión de vehículos a motor usados, que pasa a tributar conforme a una cuota fija.
- Creación de nuevas tasas.

## 4. OTROS

### 4.1 Regularización tributaria: Informe de la Dirección General de Tributos

La DGT ha emitido un Informe de fecha 27 de junio de 2012 en el que desarrolla su criterio sobre determinadas cuestiones planteadas sobre la DTE (regulada en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, modificado por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, y desarrollada por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo). En concreto, destacan los siguientes criterios:

- Sobre la naturaleza de la DTE y los efectos que ello conlleva:
  - La DTE es una declaración tributaria, pero no sirve para liquidar obligaciones tributarias previas de los impuestos que permite regularizar (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes –IRNR-). Por lo tanto, la DTE no interrumpe la prescripción de las obligaciones que permite entender regularizadas (relacionadas con los impuestos indicados).
  - Del mismo modo, la DTE no es revisable de forma aislada, sino únicamente si, en un procedimiento de revisión de obligaciones tributarias vinculadas al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR, el sujeto hace valer la presentación de la DTE.
- Sobre el valor a declarar: La norma establece, como regla general, que el valor a declarar es el valor de adquisición de los activos o, en el caso de cantidades en cuentas bancarias o crediticias (a opción del sujeto) el saldo a 31 de diciembre de 2010 (o a la fecha que corresponda según el ejercicio fiscal) o un saldo mayor anterior cuando la diferencia no se haya incluido en otros activos incluidos en la DTE.

Se aclara en este sentido, que:

- El objeto de la norma es que, a través de la DTE se regularicen las rentas no declaradas no prescritas, es decir, aquellas que aún pueden revisarse por la Administración.
- Por lo tanto, en el caso de cantidades en cuentas bancarias, el sujeto podrá declarar el saldo que le permita regularizar todas esas rentas. De este modo, se permiten regularizar los saldos consumidos, lo que implica que puede declararse un importe superior al mayor saldo que haya habido en la cuenta en el período abierto a prescripción (que será igual a la suma de las rentas no declaradas).
- En general, además, el sujeto podrá declarar únicamente la parte de sus activos adquirida con rentas no declaradas no prescritas. No obstante, en el caso de activos resultantes de sucesivas transmisiones, se advierte que el sujeto tiene que ser capaz de acreditar qué parte de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010 (o a la fecha que corresponda, según el ejercicio fiscal) ha sido adquirido con rentas no prescritas. En caso contrario, ha de declararse el 10% de su valor de adquisición.

- Por último, se permite minorar el valor de adquisición en las deudas ocultas (cuya existencia pueda probarse) utilizadas para la adquisición de los activos incluidos en la DTE (destino que también deberá poder acreditarse), minoradas en las cantidades amortizadas hasta el 31 de diciembre de 2010 (o fecha que corresponda) con rentas no declaradas.
- Sobre la declaración de efectivo: La Orden citada establece que se entenderá que el efectivo se tenía antes de 31 de diciembre de 2010 (o de la fecha que corresponda según el ejercicio fiscal), si se deposita en un determinado tipo de cuentas antes de presentar la DTE y se realiza, además, una manifestación en el sentido indicado. Se recuerda, en este sentido, que la DTE no permite regularizar el efectivo que corresponda con rentas no declaradas obtenidas tras las fechas indicadas.

- Sobre los efectos inmediatos de la DTE:

Como establece la normativa:

- La presentación de la DTE regulariza las rentas no declaradas. La DGT aclara que no se regularizan las rentas que no puedan materializarse en activos objeto de la DTE (como gastos incorrectamente deducidos) o rentas materializadas en activos que no se incluyan en la DTE.
- La presentación de la DTE lleva a que la adquisición de los activos regularizados se entienda que corresponden con rentas declaradas. Esto implica, según la DGT, que no puedan tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas ni de renta presunta. Además, si tales activos se enajenan posteriormente a la presentación de la DTE, los nuevos activos que se adquieran tampoco podrán tener dicha consideración.

Finalmente, se subraya que el ingreso realizado no tendrá la consideración de gasto deducible.

- Sobre los efectos futuros de la DTE: El valor declarado tiene efectos fiscales. No obstante, se establecen ciertas limitaciones, entre otras, cuando dicho valor sea superior al valor de mercado en la fecha de presentación de la DTE. En tal caso, en una futura transmisión con minusvalías, éstas se computarán solo por el exceso sobre la minusvalía latente en la referida fecha. No obstante, se aclara que si en la futura transmisión se generan rentas positivas, las mismas no se incrementarán en el citado exceso.
- Sobre la imposibilidad de presentar la DTE en caso de comprobación o investigación: Sobre esta imposibilidad, se manifiesta que si la actuación de comprobación hubiese finalizado antes de la presentación de la DTE (y la misma era parcial y no hubiera concluido con la regularización de elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales debe surtir efectos de la DTE), ésta podrá presentarse.

Por último, se subraya que la DTE y sus complementarias han de presentarse con el límite del 30 de noviembre de 2012 y que el pago no puede ni aplazarse ni fraccionarse.

#### 4.2 Denuncia del Convenio hispano-argentino

En el Boletín Oficial argentino se publicó el 13 de julio pasado la denuncia formal del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y la República de Argentina que estaba vigente desde el 28 de julio de 1994. La denuncia se realizó con fecha de 29 de junio, y si esa fuera la fecha de la notificación, teniendo en cuenta que el propio Convenio prevé que puede ser denunciado por cualquiera de las partes con al menos seis de antelación a la terminación de cada año natural, el Convenio con Argentina dejará de tener efecto a partir del 1 de enero de 2013.

El presente Boletín contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Julio 2012. J&A Garrigues, S.L.P. quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.