2-2012
Abril, 2012

NOVEDADES FISCALES DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012

En el Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo de 2012 se ha publicado el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Este Real Decreto-ley introduce unas medidas muy concretas y relevantes que afectan principalmente al **Impuesto sobre Sociedades** de las grandes sociedades y establece unos criterios para la repatriación de tesorería acumulada en territorios de baja o nula tributación o de rentas no declaradas.

Estas medidas van en línea con las introducidas ya por el Real Decreto-ley 9/2011, que limitó la compensación por las grandes empresas de las bases negativas que habían generado en ejercicios anteriores; difirió la deducción de los fondos de comercio financieros por la adquisición de sociedades en el exterior; e incrementó el importe de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora, estas medidas se complementan extendiendo el diferimiento a los otros fondos de comercio deducibles, como son los que surgen en la adquisición de negocios en marcha o en determinadas operaciones de fusión; reduciendo considerablemente el uso del beneficio fiscal de la libertad de amortización; restringiendo el importe de los gastos financieros que se pueden deducir; y fijando un límite mínimo para el importe de los pagos fraccionados, calculado sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con todo esto, como regla general, las bases imponibles de los próximos ejercicios de las sociedades afectadas por estas medidas se verán significativamente incrementadas, y sobre ellas se calculará el impuesto. Además, también se reduce por un período excepcional el límite sobre la cuota para la aplicación de las deducciones del impuesto, incluyendo las derivadas de la reinversión de beneficios extraordinarios, que hasta el momento se podían deducir sin limitación alguna.

De esta manera, se espera un impacto inmediato en la recaudación, puesto que el primer pago fraccionado del año, en el que hay ya que tener en cuenta estas medidas de carácter temporal, se ha de realizar antes del próximo 20 de abril; y los siguientes en los primeros veinte días de octubre y de diciembre de 2012.

Aparte de estas novedades, destaca la creación de un **gravamen especial reducido de un 8%%**, con carácter exclusivo para el año 2012, que se va a aplicar sobre los dividendos y las plusvalías de fuente extranjera que procedan de territorios de reducida o nula tributación y que se devenguen hasta el 31 de diciembre de 2012, con lo que se pretende atraer rentas o beneficios generados en el exterior que no se habían repatriado por el elevado coste fiscal que suponía en España su distribución.

Siguiendo y desarrollando la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por las regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querella, también se contempla una **regularización fiscal** por la que se permite bajo un gravamen único del 10% aflorar bienes o derechos no declarados previamente en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin recargos, intereses ni sanciones.

Finalmente, el Real Decreto-ley también contiene alguna modificación en relación con el Impuesto sobre las Labores de Tabaco y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no se detallan en este Boletín.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1 Gastos financieros. Limitación a su deducibilidad

Desde hace tiempo se venía discutiendo sobre la conveniencia de limitar el importe de los gastos financieros que debían considerarse deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, la forma de hacerlo y los criterios a implantar al respecto, y todo ello considerando las últimas tendencias legislativas en Estados de nuestro entorno económico. En este Real Decreto-ley se ha establecido, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012 lo siguiente:

(a) No son deducibles los gastos financieros del ejercicio que deriven de **deudas generadas en el seno del grupo mercantil** destinadas a la adquisición a otras entidades del mismo grupo de participaciones en el capital o los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a las aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo.

A estos efectos, el grupo se define por referencia al artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades que lo componen y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

No obstante lo anterior, no se aplicará esta limitación (es decir, sí serán deducibles esos gastos financieros) si el sujeto pasivo acredita la existencia de motivos económicos válidos para la realización de estas operaciones, es decir, como expresamente se menciona en el preámbulo del Real Decreto-ley *en la medida en que sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.*

(b) No son deducibles los **gastos financieros netos que superen el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio**.

Se elimina la *actual* regla de subcapitalización y se sustituye por una regla general que no permite deducir en un ejercicio un importe superior al 30% del resultado operativo de ese ejercicio. A estos efectos:

- Se entiende por "gastos financieros netos" el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos financieros con entidades del grupo considerados como no deducibles según la norma expuesta en el apartado a) anterior.

- El "beneficio operativo" se define como aquél que se obtiene a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, una vez (i) eliminada la amortización del inmovilizado; (ii) eliminada la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras; (iii) eliminado el deterioro y el resultado por enajenaciones de inmovilizado; y (iv) sumados los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio. Estos ingresos financieros son solo los que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas con entidades del grupo cuyos gastos financieros no resulten deducibles.

Se establecen las siguientes reglas en relación con esta limitación:

- Son deducibles en todo caso los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

- En un principio, se trata de una limitación que pretende que no se reduzca significativamente la base imponible de un determinado ejercicio como consecuencia de un excesivo endeudamiento. Por esto, se permite que la parte no deducida en un ejercicio pueda ser deducida en otro en el que el resultado operativo sea superior o tenga un endeudamiento menor. Así:

  - Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en un ejercicio podrán deducirse en los períodos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período correspondiente, y con el límite conjunto del 30% del beneficio operativo del período.

- En el caso de que los gastos financieros netos del período no alcanzaran el límite del 30% citado, ese defecto se adicionará para el cómputo del límite para los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

- Las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal deben aplicar el límite previsto refiriéndolo al grupo fiscal, teniendo en cuenta lo siguiente:

  - Los gastos financieros netos de una entidad que estuvieran pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad.

  - En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejaran de pertenecer a éste o se produjera la extinción del mismo, las entidades del grupo asumirán el derecho a la deducción de los gastos pendientes de deducir en la proporción en que hubieren contribuido a su generación.

- En el caso de las Agrupaciones de Interés Económico, los gastos financieros netos que no sean deducibles se imputan a los socios y nos son deducibles por la propia Agrupación.

- Se prevé expresamente que la limitación expuesta no resultará de aplicación:

  - A las entidades que no formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, salvo que los gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación, directa o indirecta, en la entidad de al menos el 20%, o bien los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20%, excedan del 10% de los gastos financieros netos.

  - A las entidades de crédito. Es importante destacar que no se trata de todas las entidades financieras, sino únicamente las de crédito, por lo que quedan fuera de esta excepción, entre otras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las empresas de servicios de inversión, las sociedades de inversión colectiva, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, de fondos de pensiones o de fondos de titulización, las sociedades de capital-riesgo y sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo, las sociedades de garantía recíproca, etc.

    En el caso de entidades de crédito que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no lo sean, se indica que el límite del 30% se deberá calcular teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de esas otras entidades.

Por último, cabe entender que estas limitaciones para la deducibilidad de gastos financieros coexistirán con la normativa de operaciones vinculadas actualmente vigentes.

1.2 Libertad de amortización

En la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades vigente antes de la aparición del Real Decreto-ley 12/2012, existían dos supuestos a los que se podía aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización:

- El incorporado a nuestro ordenamiento por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.
- Y el que afecta a aquellas sociedades que pueden aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión.

Este beneficio fiscal consiste en que, a efectos fiscales, sin necesidad de imputación contable, mediante un ajuste en la base imponible del Impuesto, se puede amortizar libremente determinados bienes adquiridos y bajo determinadas circunstancias.

Este incentivo fue introducido, para los ejercicios 2011 y 2012, por el Real Decreto-ley 6/2010 y estaba supeditado al mantenimiento del empleo. No obstante, el Real Decreto-ley 13/2010 modificó dicho régimen especial de libertad de amortización, estableciendo la posibilidad de amortizar el mismo tipo de elementos pero sin necesidad de dar cumplimiento al requisito de mantenimiento de empleo.

Esto afectaba a los activos puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, y también a los puestos a disposición del sujeto pasivo con posterioridad al 3 de diciembre de 2010 y antes del primer periodo impositivo que se iniciara a partir del 1 de enero de 2011 (cuando no se hubiera cumplido con los requisitos de mantenimiento de empleo existentes en el régimen anterior), en este último caso solo en los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2011. En el caso de elementos puestos a disposición con anterioridad a esa fecha de 3 de diciembre de 2010, se aplicaría el régimen inicial, es decir, sujeto al requisito de mantenimiento de empleo.

Tanto en el régimen inicial como en el modificado por el Real Decreto-ley 13/2010, se establecían reglas temporales especiales para los elementos adquiridos en virtud de contratos de ejecución de obra o proyectos de inversión con un periodo de ejecución superior a dos años.

Ahora con el Real Decreto-ley 12/2012:

- Se elimina este incentivo de libertad de amortización para nuevos activos adquiridos desde el 31 de marzo de 2012. De esta forma, el período previsto de cinco años para la aplicación de este beneficio fiscal (entre 2011 y 2015) ha quedado reducido a los ejercicios iniciados en 2011 (en los ejercicios 2009 y 2010 también se aplicó pero con mantenimiento de empleo).
- Los sujetos pasivos que realizaron inversiones antes de 31 de marzo de 2012 que podían acogerse a libertad de amortización y que tengan cantidades pendientes de amortizar, podrán seguir acogiéndose a dicho beneficio (sin que tengan que revertir cantidades previamente amortizadas).

No obstante, los sujetos que realizaron dichas inversiones podrán amortizar dichos activos solo aceleradamente durante los períodos que se inicien en 2012 y 2013, con el límite del:

- 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas para los sujetos pasivos a los que resulte de aplicación la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010.

- 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas para los sujetos pasivos a los que resulte de aplicación la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010.

En caso de que los sujetos pasivos tuvieran, a la vez, cantidades pendientes de aplicar en los términos señalados en los dos párrafos anteriores, podrán proceder a la aplicación de las mismas con las siguientes reglas:

- Se puede aplicar el límite del 40% hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 6/2010.

- Una vez agotadas esas cantidades, podrán aplicar en el mismo periodo impositivo las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 13/2010 hasta el importe de la diferencia entre el límite del 20% y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.

Dichos límites se aplicarán respecto a las inversiones en curso realizadas hasta el 31 de marzo de 2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y su puesta a disposición o en funcionamiento a las que resultaba de aplicación el régimen de libertad de amortización con carácter previo a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012.

Esta limitación a la libertad amortización en 2012 y 2013 para bienes adquiridos antes de 31 de marzo de 2012 que podían acogerse a dicho beneficio no es aplicable a empresas que en el ejercicio de la inversión correspondiente cumplieran los requisitos del artículo 108.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto (del régimen especial de **empresas de reducida dimensión**). Por lo tanto, estas empresas podrán seguir amortizando libremente dichos activos.

Además, recordemos que las **empresas de reducida dimensión** tienen un régimen propio de libertad de amortización para activos nuevos (que no se ha modificado) cuando se incremente el empleo (durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período en que los bienes entren en funcionamiento, respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores), siempre que el incremento se mantenga durante un período mínimo adicional de otros 24 meses. En todo caso, el máximo de inversión que puede acogerse a esta libertad de amortización será el resultado de multiplicar por 120.000 euros el referido incremento de plantilla (calculado con 2 decimales).

1.3 Fondo de comercio en compra de negocios o derivado de operaciones de fusión

El Real Decreto-ley 9/2011 redujo del 5% al 1% la deducción máxima anual del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en entidades no residentes (artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto) con efectos para los ejercicios iniciados en 2011, 2012 y 2013.

Ahora se reduce también del 5% al 1% la deducibilidad máxima anual de los fondos de comercio derivados de las adquisiciones de negocios (artículo 12.6) y de las operaciones de reestructuración empresarial (artículo 89), con efectos para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013.

1.4 Rentas de participaciones en entidades no residentes. Dividendos y plusvalías

En relación con los dividendos y otras rentas derivadas de la participación en entidades no residentes, se introducen dos novedades significativas:

- La primera destinada básicamente a suavizar los requisitos de la exención aplicable a las rentas que deriven de la transmisión de las participaciones en dichas entidades, permitiendo la exención respecto a las rentas que deriven de períodos en los que se cumplen los requisitos para dicha exención, aunque haya otros períodos en que no se haya cumplido alguno de dichos requisitos.

- La segunda dirigida a favorecer la repatriación de beneficios de actividades empresariales obtenidos en el exterior por entidades participadas no residentes que residan en países de nula tributación y que, por tanto, no están exentos en España.

1.4.1 Rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Cálculo proporcional de la exención

La normativa actual declara exentas en España las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión de las participaciones en entidades no residentes en territorio español cuando se cumplen determinados requisitos durante todo el período de tenencia de la participación transmitida.

La aplicación de esta exención se podía ver perjudicada por el hecho de que en un ejercicio no se hubiera cumplido el requisito exigido. Ahora se modifica este planteamiento de forma que la exención se aplicará proporcionalmente en función de aquellos ejercicios de tenencia de la participación en los que se ha cumplido efectivamente con los requisitos exigidos. El Real Decreto-ley 12/2012 recoge detalladamente la aplicación de este criterio.

1.4.2 Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de entidades no residentes

Se establece un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera con el objeto de permitir la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades no residentes que, pese a cumplir

los requisitos a) y c) del artículo 21.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (participación ininterrumpida de al menos un 5% en un año y beneficios derivados de la realización de actividades empresariales en el extranjero), no cumplan el requisito del apartado b) de ese artículo 21.1, es decir, en aquellos casos en los que la entidad participada no haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa y no resida en un país con el que España no tuviera suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contuviera cláusula de intercambio de información.

Se concede al sujeto pasivo la opción, en la repatriación de estas rentas, por su sujeción a las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades o, alternativamente, por la aplicación de este gravamen especial.

El gravamen especial podrá aplicarse a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que se devenguen antes del 31 de diciembre de 2012, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el porcentaje de participación ininterrumpida durante un año (anterior o posterior a la distribución del dividendo), directa o indirecta, de la entidad española en su capital o en los fondos propios sea, al menos, del 5%.

- Que los beneficios que haya obtenido la entidad no residente procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero (en los términos del artículo 21.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Este requisito se podrá determinar para cada entidad, directa o indirectamente participada, por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el período de tenencia de la participación.

Asimismo, podrá aplicarse este gravamen a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito de participación el día en que se produzca la transmisión y que durante todos los ejercicios de tenencia de la participación se cumpla el requisito de que provengan de actividades empresariales en el exterior, siempre que la transmisión se realice en el año 2012.

El tipo de gravamen especial será del 8% y la base imponible será, en cada caso:

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

2. La renta obtenida en la transmisión de la participación, 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.

   No obstante, en este caso, la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.

   En lo que respecta al devengo se establecen las siguientes reglas:

   - El gravamen correspondiente a dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

   - En el caso de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca dicha transmisión.

   El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo. No obstante, si al inicio del plazo indicado no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

1.5 Deducciones en cuota. Reducción del límite sobre la cuota

En el ámbito de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, la modificación se ha centrado en reducir el actual límite conjunto sobre la cuota íntegra para la determinación del importe máximo de las deducciones que es aplicable en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013.

De esta forma, si bien parece que en algún momento se barajó la reducción o supresión de determinadas deducciones, finalmente se ha optado por mantener el actual régimen de deducciones, limitando únicamente el importe total que puede ser deducido en función de la cuota íntegra obtenida por la sociedad.

Las modificaciones se han concretado en los siguientes aspectos:

- Se reduce del 35% al 25% el porcentaje de cuota íntegra (minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones) que no podrá excederse en la aplicación de las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

- Se reduce al 50% el límite incrementado del 60% para el caso de que el importe de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo exceda del 10% de la cuota íntegra (minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones).

- Estos límites se aplicarán igualmente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Esta reducción del límite de aplicación de las deducciones no pretende sino tener únicamente un efecto temporal, por lo que en contrapartida se acuerda una extensión del plazo en el que se puede aplicar la deducción ya acreditada. Así:

- Se incrementa el plazo general de los 10 a los 15 años inmediatos y sucesivos.

- Se incrementa el plazo para las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica de los 15 a los 18 años inmediatos y sucesivos.

Esta última modificación en el régimen de deducciones se introduce con carácter indefinido, siendo también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de utilizar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012.

La deducción por donativos regulada en la Ley 49/2002 no se ve afectada por estas modificaciones, ya que la referida Ley establece un límite propio para esta deducción, según el cual su base no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

1.6 Pagos fraccionados

El Real Decreto-ley 9/2011 incrementó el porcentaje aplicable para el cálculo de los pagos fraccionados bajo la modalidad que partía de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio. En esa norma se establecía que si el importe neto de cifra de negocios de la entidad en esos doce meses del ejercicio anterior es, (i) al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, el porcentaje del pago fraccionado aplicable será el que resulte de multiplicar por 8/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto; o (ii) si es al menos, de 60 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 9/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Esta modificación resultaba de aplicación a partir de los pagos fraccionados que debieran presentarse durante el mes de octubre de 2011.

La novedad ahora consiste en que se establece un importe mínimo para las empresas cuyo importe neto de cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en la que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013 sea, al menos, de 20 millones

de euros, igual al 8% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9, u 11 primeros meses de cada año natural, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar (teniendo en cuenta las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas previstas en el Real Decreto-ley 9/2011).

No obstante, el porcentaje mínimo será del 4% para las entidades referidas en las que al menos el 85% de los ingresos de los 3, 9 u 11 meses de cada año natural, correspondan a rentas a las que se le aplique la exención prevista en los artículos 21 ("dividendos y plusvalías de fuente extranjera") y 22 ("rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente") o la deducción del artículo 30.2 ("dividendos y plusvalías de fuente interna") del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Con independencia de lo anterior, para **el pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el próximo 20 de abril, los porcentajes serán del 4% y el 2% respectivamente**, sin que sea de aplicación en dicho pago fraccionado la limitación a la deducibilidad de gastos financieros comentada incorporada en este mismo Real Decreto-ley comentada en el apartado 1.1 (b) de esta publicación.

Aunque la norma no lo establece expresamente, entendemos que este límite aplica igualmente para los grupos fiscales, ya que la misma se refiere a los "sujetos pasivos". En cualquier caso, será la doctrina administrativa la que aclare si la base del citado límite es el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del consolidado de las entidades que conforman el citado grupo fiscal o si dicha base se debe calcular con otros criterios, puesto que en este caso no existe una cuenta de pérdidas y ganancias regulada en el Código de Comercio y demás normativa de desarrollo del mismo.

2. REGULARIZACIONES DE PATRIMONIOS NO DECLARADOS-DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Se introduce por este Real Decreto-ley la posibilidad de regularizar los bienes o derechos que no deriven de rentas declaradas en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes mediante una declaración tributaria especial.

En concreto, **la regularización se realizará ingresando un 10%** del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que se estarían regularizando, sin que se devenguen ni resulten exigibles sanciones, intereses ni recargos por declaración extemporánea e ingreso fuera de plazo. El importe que se declare será considerado "renta declarada" a los efectos de los tres impuestos indicados.

Sobre esta declaración especial, cabe destacar los siguientes aspectos:

- Los bienes y derechos que pueden regularizarse son aquéllos de los que el sujeto hubiera sido titular antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 30 de marzo de 2012 (entrada en vigor del Real Decreto-ley). En el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente cuando el ejercicio sea el año

natural alcanza, por tanto, a los bienes y derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010. En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, habrá que estar a cada tipo de renta, dado que en este caso el devengo se determina, de forma general, por cada obtención de renta.

- La declaración especial deberá incluir un detalle que permita identificar los bienes o derechos regularizados, lo que permitirá un mayor control de dichos bienes o derechos tanto para la comprobación de las regularizaciones efectuadas como para las declaraciones impositivas futuras derivadas de dichos bienes, al igual que facilitará el control de los bienes no regularizados cuando éstos pretendan declararse, en su caso, en otro momento.

- No podrá presentarse esta declaración especial para impuestos y períodos declarados después del inicio de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación de la Administración tributaria en relación con dichos impuestos y períodos.

La experiencia acumulada en los procesos de regularización tributaria de los últimos años hacía aconsejable reforzar sus garantías tanto para la Administración como para los contribuyentes. La Ley General Tributaria (en su artículo 180) establece que cuando la Administración tributaria estime que una infracción tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo, que queda suspendido en tanto la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de actuaciones o se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal.

Ahora se añade que si la Administración tributaria estimase que el obligado ha regularizado su situación tributaria (lo que implica reconocimiento y pago completos de la deuda tributaria) antes del inicio de actuaciones de investigación o comprobación, el obligado quedará exento de responsabilidad penal aunque la infracción pudiera haber sido constitutiva de delito contra la Hacienda Pública en su momento, pudiendo la Administración continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal.

La nueva declaración especial plantea algunas dudas, sobre todo porque solo alcanza a tres impuestos, y no a otros como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (autonómicos) o el IVA. En este sentido, el régimen de comunicación a otras Administraciones Tributarias de la información que el contribuyente presente a la Administración Tributaria del Estado puede entrañar que la declaración especial exija regularizar simultáneamente las deudas que pudieran existir por estos últimos tributos.

Por otro lado, cabe realizar los siguientes comentarios:

- La declaración especial cubre, en general, los bienes o derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010 en lugar de los poseídos a 31 de diciembre de 2011, por lo que la declaración de ingresos y rentas de 2011, en principio, no quedará cubierta por dicha declaración especial.

- La base de gravamen se calcula sobre el importe o coste de adquisición de los bienes o derechos, sin que se haya previsto descontar deudas. La regularización de los bienes o derechos por su importe o coste de adquisición puede generar dificultades especiales si (i) el valor de mercado de los bienes adquiridos se ha reducido sustancialmente respecto de su coste, ya que el gravamen del 10% puede significar un tipo muy superior sobre el valor de mercado; o si (ii) el importe actual de las cuentas afloradas es inferior al importe original, puesto que una eventual revisión de sus movimientos podría conducir a la liquidación del importe consumido o gastado a los tipos ordinarios de gravamen y con exigencia de intereses, recargos o sanciones.

- Asimismo, parece que no se pueden regularizar de esta manera deudas tributarias por cuestiones distintas de la tenencia de un patrimonio no declarado.

- No se aclara el tratamiento de los supuestos de tenencia de patrimonio no declarado mediante trusts, fiducias, fundaciones o sociedades en países de nula o reducida tributación.

- En cualquier caso, el régimen extraordinario de regularización debe valorarse positivamente por diferentes motivos: el coste del 10% es moderado, no exige la repatriación de capitales ni su inversión en activos cualificados, la regularización tiene plena eficacia liberatoria de sanciones administrativas y penales, y se mantiene la posibilidad de acudir al procedimiento ordinario de regularización.

Esta regularización habrá de hacerse antes del 30 de noviembre de 2012. A este respecto, en la presentación pública del Real Decreto-ley 12/2012 el Gobierno ha hecho especial hincapié en el endurecimiento de la persecución de las rentas no declaradas pasada esa fecha.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Abril 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.