

fiscal foral navarra

3-2012
Junio, 2012

MODIFICACIONES Y NOVEDADES FISCALES

Ley Foral 10/2012, de 15 de junio, por la que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a incrementar los ingresos públicos (“B.O.N.” nº 118, de 20 de junio de 2012)

La Ley Foral 10/2012, de 15 de junio, por la que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a incrementar los ingresos públicos (en lo sucesivo, Ley Foral 10/2012), ha introducido modificaciones relevantes en la normativa tributaria navarra que afectan principalmente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, debiendo destacar también la introducción de incentivos a las regularizaciones voluntarias realizadas por los sujetos pasivos durante el año 2012.

Por otra parte, la Ley Foral 10/2012 crea en Navarra el tramo autonómico del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos, si bien se excluye su aplicación a los consumidores de gasóleo profesional.

En cualquier caso, les recordamos que, como siempre, quedamos a su disposición para cualquier ampliación, profundización y/o análisis particularizado del efecto que, en cada caso concreto, pudieran tener cualquiera de las modificaciones normativas objeto del presente boletín.

1. IMPUESTO SOBRE LA VENTA MINORISTA DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS (INTRODUCCIÓN DEL “CÉNTIMO SANITARIO”)

El Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos es un impuesto indirecto introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que tiene establecidos dos tramos de gravamen: el tramo estatal y el tramo autonómico (el conocido como “céntimo sanitario”).

Mientras el tramo estatal resulta de obligada aplicación en todo el territorio español (excepto en Canarias, Ceuta y Melilla), el anterior texto legal atribuye a las Comunidades Autónomas la potestad de establecer el tramo autonómico de dicho impuesto (para el caso de Navarra, dicha potestad se regula en el artículo 36 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), sin que hasta la fecha Navarra hubiera hecho uso de la misma.

No obstante, con efectos para las ventas minoristas (o, en su caso, autoconsumos) que tengan lugar a partir del 1 de julio de 2012, se prevé la introducción en Navarra de dicho tramo autonómico con los siguientes tipos de gravamen:

Gasolinas	24 euros por cada 1.000 litros
Gasóleo de uso general	24 euros por cada 1.000 litros
Gasóleo de usos especiales y de calefacción	6 euros por cada 1.000 litros
Fuelóleo	1 euro por tonelada
Queroseno de uso general	24 euros por cada 1.000 litros

Este tramo autonómico del impuesto no resultará de aplicación al gasóleo de uso profesional, previéndose la introducción un mecanismo de devolución del impuesto soportado en la adquisición de dicho tipo de gasóleo.

2. LEY FORAL GENERAL TRIBUTARIA

2.1 Reducción temporal de recargos e intereses por presentación extemporánea

La principal novedad introducida por la Ley Foral 10/2012 en el ámbito de la Ley Foral General Tributaria es la introducción de una disposición adicional decimocuarta cuyo objetivo es incentivar las regularizaciones voluntarias de los sujetos pasivos.

El alcance de esta medida es temporal en tanto resulta de aplicación a aquellas declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas con carácter extemporáneo desde el día 21 de junio de 2012 (fecha de entrada en vigor de la Ley Foral 10/2012) hasta el día 31 de diciembre de 2012, siempre que adicionalmente se refieran a declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas cuyo plazo de presentación hubiera finalizado con anterioridad al día 1 de abril de 2012.

La medida consiste en la introducción de una reducción del 90% respecto de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones (actualmente fijados en un 5%, 10% y 20%, en función de un retraso inferior a tres meses, entre tres y doce meses y superior a doce meses, respectivamente), así como una reducción del 20% de los intereses de demora que pudieran devengarse con ocasión de dicha presentación extemporánea.

2.2 Incremento del régimen sancionador por infracciones graves

En línea con el objetivo de incentivar las regularizaciones tributarias de los sujetos pasivos durante el año 2012, la Ley Foral 10/2012 prevé igualmente un incremento de las sanciones por infracciones tributarias graves (como pudiera ser la falta de ingreso de todo o parte de la deuda tributaria dentro de los periodos reglamentarios de pago) que sean cometidas a partir del día 21 de junio de 2012.

Así, las sanciones por infracciones tributarias graves pasarán a ser sancionadas con una multa pecuniaria proporcional del 75 al 180 por 100 (hasta el momento, la multa prevista por la Ley Foral General Tributaria para las infracciones tributarias graves oscilaba entre el 50 y el 150 por 100).

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1 Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012

3.1.1 Gastos financieros. Limitación a su deducibilidad

La Ley Foral 10/2012 ha establecido para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, en similares términos a los fijados por 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, que:

- (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.

- (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 según la norma expuesta en el apartado a) anterior.

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 impositivos que concluyan en los 15 años¹ 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.

¹ 18 años en territorio común.

- 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 no 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.

3.2 Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013

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

En línea con lo establecido en territorio común, se establecen las siguientes medidas con efectos para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013 en el Impuesto sobre Sociedades:

- Se reduce del 10% al 2% la deducibilidad máxima anual de los fondos de comercio derivados de las adquisiciones de negocios (artículo 21 de la LFIS);
- Se reduce del 10% al 2% la deducibilidad máxima anual de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación por parte de la entidad adquirente y los fondos propios de la entidad transmitente que no hubiera sido imputada a los bienes y derechos adquiridos (fondo de comercio de fusión), generada en las operaciones de reestructuración empresarial (artículo 139 de la LFIS).

3.3 Con efectos para rendimientos devengados en el ejercicio 2012

3.3.1 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 62.1 de la LFIS (participación ininterrumpida de al menos un 5% durante un año y beneficios derivados de la realización de actividades empresariales en el extranjero), no cumplan el requisito del apartado b) de ese artículo 62.1, 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 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 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 62.1.c) de la LFIS).

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:

- 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.
- 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.

Por último, debe tenerse en cuenta que el gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

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 Foral 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.

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

© Junio 2012. Garrigues Norte, S.L.P., Sociedad Unipersonal, 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 Garrigues Norte, S.L.P.