



CIRCULAR N° 3 / 2012

Recientemente tuvo lugar la aprobación del Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de Julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. A través de dicho mecanismo normativo, previsto constitucionalmente para casos de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno ha aprobado una serie de normas de naturaleza tributaria de considerable trascendencia tendentes, en todo caso, a incrementar y anticipar ingresos para el Tesoro. Sin duda, la que más eco mediático ha concitado es la subida de tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, también, IVA), si bien debe resaltarse que el Impuesto sobre Sociedades también ha sido objeto de modificación incorporándose medidas que llegan a hacer tributar, si quiera sólo en los pagos fraccionados, rentas que se encuentran exentas de gravamen. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, también, IRPF) ha sido el otro tributo afectado significativamente por el Real Decreto-Ley 20/2012, mediante el incremento de determinadas retenciones y la derogación de la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual.

Seguidamente les resumimos las principales modificaciones normativas introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2012 en relación con los tres tributos anteriormente significados, algunas de las cuales serán de aplicación inmediata.

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 se incorporan las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

● **Subidas en los tipos de gravamen del impuesto:**

- * Se eleva el tipo general que pasa del 18 por ciento al 21 por ciento
- * Se incrementa asimismo el tipo reducido que pasa del 8 por ciento al 10 por ciento

Ahora bien, no se circunscriben las novedades en materia de IVA a la elevación de tipos. Además se introducen las siguientes modificaciones en la norma que provocan cambios sustanciales en los tipos aplicables a determinados productos:

● **Entregas de bienes y prestaciones de servicios que tributaban al tipo reducido del 8 por ciento y pasan a hacerlo al tipo general del 21 por ciento:**

a) Las siguientes entregas de bienes:

1. Las flores y las plantas vivas de carácter ornamental.
2. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
3. Entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuyo proveedor sea el autor o derechohabientes o empresarios no revendedores con derecho a deducir.

b) Las prestaciones de servicios que siguen:

1. Servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
2. La entrada a teatros, circos y demás espectáculos, parques de atracciones, parques zoológicos, exposiciones, visitas a monumentos y parques naturales.
3. Servicios prestados por artistas personas físicas.
4. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
5. Los servicios funerarios.
6. La asistencia sanitaria dental y curas termales que no gocen de exención.
7. Los servicios de peluquería.
8. Servicios de radiodifusión y televisión digital.

● **Entregas de bienes que tributaban al tipo superreducido del 4 por ciento y pasan a hacerlo al tipo general del 21 por ciento:**

- Los objetos que, por sus características, solo puedan utilizarse como material escolar. Mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

Para una mejor comprensión nos remitimos a una tabla elaborada por la propia AEAT al efecto que se acompaña adjunta a este correo.

● **Otros incrementos de tipos**

Se elevan los porcentajes de cálculo de la compensación a tanto alzado establecidos en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del 10 y el 8,5 por ciento, al 12 y 10,5 por ciento respectivamente, y los tipos del Régimen especial del recargo de equivalencia, que pasan del 4 y 1 por ciento al 5,2 y 1,4 por ciento, respectivamente. Asimismo se excluye del Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, las entregas de objetos de arte adquiridas a empresarios o profesionales distintos de los revendedores, al pasar a tributar estas adquisiciones del 8 por ciento al 21 por ciento. No obstante, la Disposición Transitoria Undécima permite seguir aplicando este Régimen a las entregas de objetos de arte adquiridos a estos empresarios, antes del 1 de septiembre de 2012, a un tipo reducido.

● **Otras novedades**

El Real Decreto Ley 20/2012 modifica los requisitos para la calificación de “entrega de bienes” de una ejecución de obra que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, elevando del 33 al 40 por ciento el porcentaje que debe suponer el coste de los materiales aportados por el empresario

En relación con la **operativa de aplicación del cambio de los tipos impositivos** nos remitimos a nuestra Circular 3/2010 remitida el mes de Junio de dicho año con motivo del cambio de tipos operado con efectos desde el día 1 de Julio de 2010. Les destacamos en cualquier caso las siguientes reglas generales al respecto:

1. El tipo aplicable en cada operación es el vigente en el momento del devengo. Por tanto, las operaciones devengadas a partir del 1 de septiembre determinarán la aplicación ya de los nuevos tipos de gravamen a salvo, fundamentalmente, de lo expresado en el punto siguiente.

2. En caso de pagos anticipados se aplica el tipo vigente en el momento del abono efectivo del pago anticipado, sin que deba ser objeto de rectificación alguna cuando la operación a que corresponde se realice a partir del 1 de septiembre de 2012.

3. Si nos encontramos ante operaciones de tracto sucesivo (suministros de luz y teléfono, arrendamientos, etcétera), se aplica el tipo impositivo vigente en el momento en que sea exigible la contraprestación (momento en que se produce el devengo del impuesto).

4. Los descuentos posteriores a la realización de la operación llevan aparejada una modificación de la base imponible y la expedición de una factura rectificativa. En estos casos debe aplicarse el tipo impositivo vigente en el momento del devengo de la operación u operaciones a que se refiere.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

● Incremento de los tipos de retención para determinados rendimientos del trabajo y de actividades profesionales

En nuestra Circular 1/2012 les trasladábamos el incremento de los porcentajes de retención introducidos mediante otro Real Decreto-Ley, en aquella ocasión el 20/2011, de 30 de diciembre, aplicables sobre diferentes rentas, así como de la introducción del gravamen complementario sobre la cuota íntegra estatal del IRPF.

Pues bien, a través de un mecanismo confuso, el Real Decreto-Ley 20/2012 ha incrementado ahora el tipo de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, que hasta la fecha era del 15 por ciento. Así, en primer lugar se establece un incremento con carácter general o permanente hasta el 19 por ciento, si bien se dispone que exclusivamente para los casos en que dichos rendimientos sean satisfechos o abonados entre el 1 de septiembre de 2012 y el 31 de diciembre de 2013 dicho porcentaje se eleva hasta el **21 por ciento**. En consecuencia, a

efectos prácticos no será hasta 2014 cuando el tipo de retención e ingreso a cuenta para este tipo de rentas sea del 19 por ciento.

Lo mismo ocurre con los porcentajes de retención establecidos para los rendimientos de actividades profesionales, los cuales pasan del 15 por ciento, aplicable hasta 31 de agosto de 2012, al **21 por ciento desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013**. Como en el caso anterior, dicho porcentaje se reducirá al 19 por ciento a partir del 1 de enero de 2014. En todo caso, el tipo de retención sobre los rendimientos satisfechos o abonados desde el 1 de septiembre de 2012 en el período impositivo de inicio de actividad del profesional o en los dos siguientes ascenderá al 9 por ciento.

Para lograr una mejor comprensión de los cambios de tipos producidos y recordar las modificaciones ya vigentes, exponemos a continuación una tabla ejemplificativa de los mismos:

Retenciones e ingresos a cuenta: renta satisfecha	Tipo aplicable anterior	Tipo aplicable desde modificación: efectos de 1-1-2012 a 31-12-2013	Tipo aplicable desde modificación con efectos: de 1-9-2012 a 31-12-2013
Dividendos o intereses, y pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.	19%	21%	n/a
Arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles urbanos	19%	21%	n/a
Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores.	19%	21%	n/a
Imputación de rentas derivadas de los derechos de imagen por contribuyentes del que mantengan una relación laboral con una persona o entidad en caso de que hayan cedido a ésta o a una persona o entidad vinculada el derecho a la explotación de su imagen, cuando sea de aplicación tal imputación en virtud de lo establecido en el artículo 92.8 de la Ley del Impuesto.	19%	21%	n/a
Cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.	19%	n/a	21%
Rendimientos de actividades profesionales(general/2 primeros años)	15%/7%	n/a	21%/9%
Administradores y miembros de los consejos de administración	35%	42%	n/a

- **Compensación fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por deducción en adquisición de la vivienda habitual adquirida antes del 20 de enero de 2006**

Con efectos desde el 15 de julio de 2012 se suprime la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual adquirida con anterioridad al 20 de enero de 2006, que permitía seguir aplicando a estos contribuyentes los porcentajes incrementados de deducción del 25 por ciento y del 20 por ciento para los dos primeros años y para los siguientes, respectivamente, sobre el primer tramo de base de deducción (hasta 4.507,59 euros), en lugar del 15 por ciento de aplicación general.

Lo anterior viene a adelantar la intención de eliminar de cara al ejercicio 2013 las deducciones por adquisición de vivienda, "en un horizonte de paulatina recuperación de las variables fundamentales de este tipo de gasto", tal y como lo expresa la exposición de motivos de esta norma.

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- **Creación de un Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios, procedentes ambas de entidades no residentes en territorio español, no incluidas en Disposición Adicional Decimoquinta de TRLIS.**

Como les informamos en su día, mediante el Real Decreto-Ley 12/2012 se introdujo un Gravamen Especial sobre estas rentas cuyo tipo ascendía al 8 por ciento, a cuyo efecto debían concurrir diferentes condicionantes. Estas rentas no se integrarían en la base imponible del sujeto pasivo, a cuyo efecto procede efectuar el pertinente ajuste sobre la misma.

Pues bien, el Real Decreto-Ley 20/2012 establece un nuevo gravamen, éste del 10 por ciento y también de carácter opcional y con exigencia de menores requisitos, para dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio español que se devenguen hasta el 30 de noviembre de 2012. Para que opere el mismo únicamente debe cumplirse el requisito contemplado en el apartado a) del artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), esto es, que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el

capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento. No se exige, pues, ni que las rentas de la entidad no residente hayan sido gravadas por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto sobre sociedades, ni que los beneficios que se repartan o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

El tipo del gravamen especial será del 10 por ciento y deberá autoliquidarse e ingresarse mediante el modelo 250 aprobado por Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo. Su base imponible difiere de uno a otro concepto:

* En el caso de los dividendos estará constituida por 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.

* En el caso de las rentas de fuente extranjera la base imponible del gravamen especial estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.

● Disminución de los límites a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores limitado temporalmente a 2012 y 2013.

Ya el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de Agosto, introdujo límites a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores para determinadas empresas con elevado importe neto de la cifra de negocios (INCN) para los períodos que se iniciaran dentro de los años 2011, 2012 y 2013. Dicha limitación se concretó en el 75 por ciento de la base imponible previa para las sociedades cuyo INCN de los doce meses previos al inicio del ejercicio se encontrara entre los 20 y los 60 millones de euros. El citado porcentaje se reducía hasta el 50 por ciento si la cifra de negocio señalada era superior a 60 millones de euros.

El Real Decreto-Ley 20/2012 minora los porcentajes anteriormente expresados desde el 75 al 50 por ciento y desde el 50 al 25 por ciento, respectivamente.

Estas modificaciones se harán notar ya en el pago fraccionado a presentar durante los 20 primeros días del mes de octubre de las sociedades que determinan el mismo según el mecanismo del artículo 45.3 del TRLIS, y siempre que se refiera a un ejercicio iniciado en 2012.

Modificaciones recayentes sobre los Pagos Fraccionados

Las siguientes novedades tienen alcance temporal, y son aplicables a los pagos fraccionados correspondientes a períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, cuyo período de ingreso se inicie a partir del 15 de Julio de 2012.

Aumento del importe mínimo de pagos fraccionados

Se eleva del 8 al 12 por ciento y del 4 al 6 por ciento¹ del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe mínimo para la cuantía de los pagos fraccionados que se determinan de acuerdo con la modalidad indicada en el artículo 45.3 del TRLIS (base imponible corrida del ejercicio) para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuyo INCN de los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de los años 2012 y 2013 sea de al menos 20 millones de euros.

El establecimiento de estos importes mínimos fue introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, y sobre sus detalles les dimos cuenta en nuestra Circular 2/2012.

Ahora, el Real Decreto-Ley 20/2012 modifica la redacción de la norma incrementando notablemente el efecto sobre el importe mínimo del pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar, por el incremento de los porcentajes mínimos de pago a los que nos hemos referido anteriormente y, en segundo lugar, porque ahora el importe mínimo de pago fraccionado ya no se verá afectado por las bases imponibles pendientes de compensar ni por las bonificaciones y retenciones del período.

¹ El porcentaje mínimo reducido de pago fraccionado opera respecto de aquellas entidades en las que al menos el 85 por ciento de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 (dividendos y plusvalías de fuente extranjera, y rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente) o la deducción prevista en el artículo 30.2 (dividendos y plusvalías de fuente interna), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Aplicación parcial de la exención del artículo 21 TRLIS

Para los pagos fraccionados cuyo período de ingreso se inicie a partir del 15 de Julio de 2012, y con aplicación para todas las sociedades que determinen los mismos según el mecanismo de ejercicio corrido (modalidad del artículo 45.3 TRLIS), dispone el Real Decreto-Ley 20/2012 la obligación de integrar en la base imponible el 25 por ciento de los dividendos y rentas de fuente extranjera a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21 TRLIS, obligándose de este modo a adelantar un tributo sobre una renta que a la postre resulta exenta.

Incremento del porcentaje general de Pago Fraccionado

Tras el incremento operado mediante el Real Decreto-Ley 9/2011, se produce ahora una nueva modificación e incremento del porcentaje del pago fraccionado en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992 del IVA y el INCN de la entidad de los doce meses previos al inicio del ejercicio. Se ha incorporado una nueva fracción y modificado los porcentajes de aplicación sobre el tipo de gravamen de aplicación a la entidad.

Así, para los próximos pagos fraccionados a presentar durante 2012 y 2013 por entidades que apliquen el tipo de gravamen del 30%, el tipo aplicable será el que sigue:

Volumen de operaciones	INCN	% sobre el tipo de gravamen	Tipo del Pago Fraccionado
Menor a 6.010.121,04€	La que sea	-	21%
Mayor que 6.010.121,04€	< 10.000.000€	5/7	21%
	Entre 10.000.000€ y 20.000.000€	15/20	23%
	Entre 20.000.000 y 60.000.000€	17/20	26%
	Mayor que 60.000.000€	19/20	29%

● Límites en la deducibilidad de los gastos financieros.

Les trasladamos en nuestra anterior Circular la derogación de la regla de subcapitalización, trocada por una regla general de limitación de la deducción de los gastos financieros sobre la base de la introducción del concepto de gasto financiero neto. Esta norma, además, no encuentra límite temporal a su aplicabilidad.

El Real Decreto-Ley 20/2012 modifica esta importante norma de reciente introducción de suerte tal que de conformidad con la misma:

- En contra de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 12/2012, se dispone que la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros resulta de aplicación general a todas las entidades, con independencia de su pertenencia o no a un grupo mercantil.
- No obstante, esta limitación no resulta de aplicación: a) a las entidades aseguradoras con determinadas particularidades si se integran en un grupo fiscal; b) a las entidades de crédito entendidas en sentido amplio; ni c) a las entidades que se extingan (salvo que la extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto de Sociedades)
- El primer millón de euros de gastos financieros netos que en todo caso resulta deducible debe ser prorrateado en caso de que el período impositivo sea inferior al año

● Eliminación, para contribuyentes de IRPF que cumplan condiciones de Empresa de Reducida Dimensión (ERD), del límite temporal a la deducción del fondo de comercio generado en adquisiciones de negocios y modificación del límite temporal de la deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida

El Real Decreto-Ley 9/2011 redujo el porcentaje de amortización del fondo de comercio adquirido de modo oneroso del 5 al 1 por ciento para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013. Pues bien, el Real Decreto-Ley objeto de análisis en la presente Circular excluye la aplicación de dicha minoración en el coeficiente de amortización a los contribuyentes del IRPF que determinen los

rendimientos de su actividad por estimación directa y cuyo INCN no exceda de los 10 millones de euros.

Por otro lado, se modifica a la baja el límite anual máximo de deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida regulado en el artículo 12.7 del TRLIS, deducible de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013 fijándolo en la cincuentava parte de su importe (2 por ciento, frente al 10 por ciento vigente hasta la fecha), extendiéndose en consecuencia el plazo para la aplicación de dicha deducción que previamente era de la décima parte. Además, como en el caso del fondo de comercio adquirido a título oneroso, tampoco esta regulación resulta de aplicación a los contribuyentes personas físicas que cumplan los requisitos del artículo 108 del TRLIS.

Ambas modificaciones serán ya de aplicación a partir del próximo pago fraccionado siempre que éste deba imputarse a un ejercicio iniciado dentro de 2012.

Agosto de 2012

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.