

***Novedades fiscales en el
Impuesto sobre
Sociedades e Impuesto
sobre la Renta de No
Residentes para 2012***

Álvaro Sánchez-Herrero

El Nuevo Lunes / BBVA

12 de junio de 2012

Índice

0. Preliminar

1. Impuesto sobre Sociedades

- Escala de gravamen para microempresas (VT)
- Deducción por formación profesional (VT)
- Porcentaje de retención/ingreso a cuenta (VT)
- Límite fiscal deducible en fondo de comercio de adquisición y fusión(VT)
- Límite de aplicación en deducciones Cap. VI.,Tít. IV TRLIS (VT)
- Pago fraccionado mínimo (VT)
- No deducibilidad de ciertos gastos financieros
- Limitación en la deducibilidad de gastos financieros
- Exención a las rentas de transmisión de participaciones extranjeras
- Libertad de amortización
- Exención parcial rentas por transmisión de inmuebles (*)
- *Gravamen especial sobre dividendos y rentas derivados de la transmisión de valores extranjeros + declaración tributaria especial*

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- Tipos impositivos + exención parcial inmuebles (*)
- Otros aspectos de interés



Preliminar

O

1. Normas de relevancia y abreviaturas

- Real Decreto Legislativo (RDLeg) 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IS → TRLIS
- RDLeg 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR → TRLIRNR
- Real Decreto-Ley (RDL) 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre de 2011) → RDL 20/2011
- RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen determinadas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo de 2012) → RDL 12/2012
- RDL 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo (BOE de 21 de abril de 2012) → RDL 14/2012
- RDL 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (BOE de 12 de mayo de 2012) → RDL 18/2012
- RDL 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 26 de mayo de 2012) → RDL 19/2012

2. *Aplicación de las modificaciones normativas*

- Para el IS, en términos generales, desde el primer ejercicio iniciado durante 2012, y con carácter indefinido, salvo para aquellas normas que sólo despliegan efectos para los ejercicios 2012 y 2013 (u otras reglas especiales). Las normas sobre retenciones (tanto en IS como en IRNR) se aplican considerando años naturales.

Impuesto sobre Sociedades (IS)

1

Escala de gravamen para microempresas (RDL 20/2011 → Disposición Adicional 12ª TRLIS)

- Microempresas → Sujetos pasivos cuya cifra de negocios (según artículo 42 del Código de Comercio) es < 5 millones de euros y su plantilla media < 25 empleados en el periodo impositivo (creación por Ley 26/2009).
- Tipo de gravamen → 20% para una base imponible de hasta 300.000 euros (incrementada desde 120.202,41 euros por RDL 13/2010), resto al 25% (siempre que el sujeto pasivo estuviera sometido al régimen general)
- Los tipos reducidos son sólo aplicables si el sujeto pasivo mantiene empleo (plantilla media > 1 y al menos igual a la vigente en el ejercicio 2008 o el ejercicio de constitución –si posterior-). Análisis ejercicio a ejercicio.

Extensión al ejercicio 2012 de la escala de gravamen para microempresas (se sigue requiriendo mantenimiento de empleo)

Deducción por formación profesional (RDL 20/2011 → art. 40.3 TRLIS)

- Se prorroga nuevamente (la anterior, prórroga, hasta 31/12/2011, fue por Ley 39/2010) la deducción por formación profesional sólo en lo que respecta a los gastos e inversiones efectuados durante el año natural 2012 (no para los ejercicios iniciados en el 2012) para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, fuera del lugar y del horario de trabajo.
- La deducción a aplicar en la cuota íntegra por este concepto será del 1% de los gastos e inversiones (2% por la parte que exceda del promedio de gastos realizado en los dos ejercicios anteriores). Los importes subvencionados por este concepto dan derecho a esta deducción al 35%.

Se prorroga nuevamente la vigencia de la deducción por formación para fomentar el uso de nuevas tecnologías por los empleados por gastos e inversiones hasta 31/12/2012

Retenciones y pagos a cuenta (RDL 20/2011 → Disposición Adicional 14^a TRLIS)

- El RDL 20/2011 crea una nueva Disposición Adicional 14^a en el RDLeg 4/2004, por el que se aprueba el TRLIS.
- El porcentaje de retención o ingreso a cuenta establecido en el artículo 140.6.a) del TRLIS se eleva del 19% al 21%
- Este incremento sólo despliega sus efectos desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013
- El porcentaje de retención aplicable a las rentas derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización se mantiene en el 24%.

Elevación del porcentaje de retención o ingreso a cuenta del IS al 21% para los años naturales 2012 y 2013

Límite fiscal deducible en fondo de comercio de adquisición y fusión (RDL 12/2012 → arts. 12.6 y 89.3 TRLIS)

- Alineamiento con la reducción aplicable al fondo de comercio financiero internacional (art. 12.5 TRLIS) según RDL 9/2011.
- La deducción fiscal máxima anual en base imponible (sin necesidad de registro contable) de los fondos de comercio de adquisición (art. 12.6 TRLIS) se reduce al 1%, desde el 5%.
- El mismo régimen se aplica a la diferencia de fusión regulada en el artículo 89.3 TRLIS (“inmovilización” del resultado según norma mercantil no se modifica)
- Vigencia de la reducción: ejercicios 2012 y 2013, tras los que se retoman los límites anteriores.

El límite anual deducible en el IS para fondos de comercio de adquisición o fusión pasa a ser del 1% para los ejercicios 2012 y 2013 (hasta 2011 y desde ejercicio 2014, 5%)

Límite de aplicación en deducciones del Cap. IV, Tít. VI (RDL 12/2012 → art. 44.1 y D.T. 36ª TRLIS)

- El límite aplicable a las deducciones del Capítulo IV del Título VI TRLIS (para incentivar determinadas actividades) aplicadas en los ejercicios 2012 y 2013 se reducen del 35% al 25% sobre el importe de cuota íntegra menos bonificaciones y deducciones para evitar la doble imposición internacional (del 60% al 50% para I+D+i).
- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios entra en este límite sólo para 2012 y 2013.
- Se amplían los plazos de utilización de estas deducciones a 15 años (antes 10) y 18 años (I+D+i y fomento de las tecnologías de la información y la comunicación-antes con 15-). Este beneficio se extiende a todas las deducciones del Cap. IV, Tít. VI TRLIS “vivas” al inicio del ejercicio 2012.

Reducción del límite de aplicación de deducciones Cap. IV, Tít. VI TRLIS al 25% para 2012 y 2013 (50% I+D+i), incluyendo deducción por reinversión. Ampliación de plazos de aplicación a 15 años (18 para I+D+i)

Deducciones Cap. VI Tít. IV TRLIS (desaparición)

- ***Artículo 35. Deducción por I+D+i***
- Artículo 36. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información → 2011
- Artículo 37. Deducción por actividades de exportación → 2011
- ***Artículo 38.1. Deducción inversiones en bienes de interés cultural → 2014***
- ***Artículo 38.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas → 2012***
- ***Artículo 38.3. Deducción por inversiones en edición de libros → 2014***
- Artículo 38.4, 5 y 6. Deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores → 2011
- Artículo 39. Deducciones por inversiones medioambientales → 2011 (***Ley de Economía Sostenible → art.39.1 “reactivado”***).
- Artículo 40. Deducción por gastos de formación profesional → 2011 (***RDL 20/2011 → prórroga parcial hasta 31 de diciembre de 2012 para nuevas tecnologías***)
- ***Artículo 41. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos***
- ***Artículo 42. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios***
- Artículo 43. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo → 2011

Pago fraccionado mínimo (RDL 12/2012 y RDL 14/2012 → art. 45.3 TRLIS)

- Para los ejercicios 2012 y 2013, los pagos fraccionados mínimos del IS de sujetos pasivos con cifra de negocio de al menos 20 M € se calcularán aplicando al importe de resultado contable positivo (menos BINs calculadas según RDL 9/2011) estos tipos (RDL 12/2012):
 - 8% con carácter general (*)
 - 4% cuando al menos el 85% de los ingresos para cada pago fraccionado se correspondan con rentas susceptibles de los beneficios fiscales de los arts. 21, 22 y 30.2 TRLIS (&).
 - 4% (*) y 2% (&) para el pago de abril 2012 (no aplicable art. 20 TRLIS)
- El RDL 14/2012 introduce un ajuste técnico para contemplar el caso de los sujetos pasivos con ejercicio quebrado.

Los sujetos pasivos con cifra de negocios de al menos 20M € el ej. anterior tendrán que hacer pagos fraccionados en 2012 y 2013 como mínimo aplicando un 8% sobre su beneficio contable (- BINs)

No deducibilidad de ciertos gastos financieros (RDL 12/2012 → art. 14.1.h) TRLIS)

- A partir del primer ejercicio iniciado dentro de 2012, se deniega la deducción en el IS a los gastos financieros incurridos por los sujetos pasivos con empresas del mismo grupo (art. 42 Código Comercio) para:
 - Adquirir participaciones en capital o fondos propios a otras entidades del grupo
 - Aportar al capital o fondos propios de otras entidades del grupo.
- Sin embargo, si el sujeto pasivo prueba la existencia de motivos económicos válidos (ej: reestructuración que sea consecuencia directa de una adquisición a terceros o gestión real de las sociedades participadas), el gasto financiero será deducible.

Desde 2012, los gastos financieros intergrupo para i) adquirir participaciones o ii) inyectar fondos a sociedades del grupo no son deducibles, salvo prueba de motivo económico válido

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (RDL 12/2012 → art. 20 TRLIS) (I)

- Gastos financieros netos = exceso de gastos financieros del ejercicio sobre los ingresos del ejercicio derivados de la cesión a terceros de capitales, sin contar los gastos “afectados” por el art. 14.1.h)
- “Beneficio operativo” o BO (similar a EBITDA): resultado de explotación sin contar con amortización de inmovilizado, subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioro y resultado de enajenación de inmovilizado y sumando los dividendos en participaciones $\geq 5\%$ o con valor de adquisición superior a 6 M €.
- Límites de deducción gastos financieros netos desde ej. 2012 en adelante: 30% BO o 1 M€, si incurridos.
- “Recaptura” de deducibilidad en 18 años, respetando el límite.

Desde 2012, los gastos financieros netos no podrán ser deducidos si exceden del 30% del “beneficio operativo” (EBITDA), aunque siempre serán deducibles gastos financieros netos incurridos por 1 M €

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (RDL 12/2012 → art. 20 TRLIS) (II)

- Si el límite del 30% no es agotado un ejercicio, el diferencial podrá acumularse para ejercicios sucesivos y utilizable en los periodos impositivos dentro de los 5 años siguientes.
- Los gastos financieros netos no deducibles se imputan a los socios residentes de AIEs, AEIEs y UTEs, como el resto de “elementos” fiscales.
- En caso de consolidación fiscal en el IS, la referencia es el grupo, con reglas especiales de “entrada” (gastos financieros netos no deducidos pre-consolidación) y “salida” (reparto del saldo de gastos financieros netos no deducidos), asimilables a los criterios aplicables a las bases imponibles negativas.

La regla de no deducción del art. 20 TRLIS tiene especialidades (no agotamiento del límite, imputación de rentas, consolidación)

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (RDL 12/2012 → art. 20 TRLIS) (III)

- Si el sujeto pasivo no forma parte de ningún grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, sólo se aplicarán las restricciones del art. 20 TRLIS si los gastos financieros con entidades que participen/sean participadas en/por él en al menos un 20% (directo o indirecto), exceden del 10% de los gastos financieros netos del ejercicio.
- La limitación de deducción de gastos financieros netos no se aplica a las entidades de crédito, salvo existencia de un grupo consolidado fiscal del que formen parte entidades no de crédito → aplicación de la limitación a las entidades no de crédito

La regla de no deducción del art. 20 TRLIS tiene excepciones (inexistencia de grupo de sociedades –con salvedades- y entidades de crédito)

Libertad de amortización (RDL 12/2012 → D.A. 11ª y D.T. 37ª TRLIS)

- Se deroga la Disposición Adicional 11ª sobre libertad de amortización (creada por Ley 4/2008) con efectos desde el 31 de marzo de 2012. Continúa vigente la libertad de amortización con incremento de plantilla para las empresas de reducida dimensión (art. 109 TRLIS).
- Durante los ejercicios 2012 y 2013, los saldos de libertad de amortización pendientes de aplicar podrán utilizarse con el límite del 40% de la base imponible antes de este ajuste, para los generados bajo el RDL 6/2010 (con mantenimiento de empleo), y al 20% de esa magnitud, para los generados bajo el RDL 13/2010 (sin mantenimiento de empleo), estos últimos con el límite de lo ya deducido de los saldos bajo RDL 6/2010 (no límites si ERD).

Derogación de la regla general de libertad de amortización y establecimiento de un régimen transitorio restrictivo (2012 y 2013) para la aplicación de los saldos no utilizados

Exención a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones extranjeras (RDL 12/2012 → art. 21.2 TRLIS)

- Hasta la modificación, el no cumplimiento durante todo el periodo de tenencia de los requisitos de tributación asimilable o fuente empresarial extranjera de las rentas, impedía la aplicación de la exención.
- El nuevo texto permite la aplicación parcial de la exención considerando los ejercicios de cumplimiento total de los requisitos (tomando el incremento neto de beneficios no distribuidos producido en ellos y la parte proporcional de las plusvalías tácitas), + aplicación del art. 31 TRLIS a la parte no exenta.
- Especialidades para supuestos de activos sustancialmente españoles (a) y pérdida en transmisión intragrupo anterior (c) + ajustes técnicos

Suavización de los requisitos para la exención, “computando” el beneficio fiscal incluso sin cumplimiento en todos los ejercicios de tenencia de la participación

Exención parcial a las rentas derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles (RDL 18/2012 → D.A. 16ª TRLIS)

- Aplicable a las transmisiones a título oneroso de bienes inmuebles de naturaleza urbana que sean activo no corriente (inmovilizado material e inversiones inmobiliarias -no existencias-), adquiridos entre 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Bonificación sobre la renta integrada en base imponible (incluyendo ajuste por depreciación monetaria -art. 15.9 TRLIS-), sin considerar las pérdidas por deterioro ni la reversión de excesos de amortización deducidos.
- Compatibilidad con deducción por reinversión
- No aplicable si art. 42 Código Comercio o cónyuge o parentesco 2º grado.

Exención en el IS del 50% de la renta derivada de la transmisión de ciertos inmuebles adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012 (aplicable a no residentes con EP)

Gravamen especial sobre dividendos y rentas de la transmisión de valores extranjeros (RDL 12/2012 + RDL 14/2012 → D.A. 15ª TRLIS)

- Tributación alternativa al IS para caso no cumplimiento del requisito del art. 21.1.b) TRLIS
- Dividendos (acordados hasta 30-11-2012): Base = importe íntegro (sin deducción de pérdidas por deterioro).
- Transmisión (hasta 30-11-2012): Base = renta obtenida + reversión corrección de valor deducida
- Tipo aplicable: 8% + tipo general para las correcciones de valor deducidas
- No derecho a las deducciones art. 31 y 32 TRLIS + el gasto registrado por el gravamen no es deducible en el IS.
- Modelo 250 (Ord.HAP 1181/2012 de 31-5 –BOE 4/6-) en 25 días tras devengo

Tributación al 8% sobre dividendos y rentas devengados hasta 30-11-2012 no amparables en la exención del artículo 21 TRLIS por el incumplimiento del requisito de tributo asimilable al IS

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

2

Tipos impositivos (RDL 20/2011 → art. 19.2 y 25.1.f TRLIRNR)

- Con efectos para los años naturales 2012 y 2013, el RDL 20/2011 modifica el TRLIRNR para alinear los tipos del IRNR para no establecidos a la subida impositiva en el IRPF para esos dos años.
- El tipo aplicable con carácter general a las rentas obtenidas por no establecidos pasa del 24% al 24,75%.
- El tipo aplicable a los dividendos, intereses y ciertas ganancias patrimoniales obtenidos por no establecidos pasa del 19% al 21%; igual ocurre con la imposición complementaria.
- Estos tipos impositivos tienen su correlato en las retenciones o ingresos a cuenta.

Alineamiento del tipo general del IRNR (no EP) con el tipo marginal mínimo de IRPF (24,75%) y con el 21% en ciertos casos especiales, para los años naturales 2012 y 2013

Exención parcial a las rentas derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles (RDL 18/2012 → D.A. 3ª TRLIRNR)

- Nueva D.A. 3ª en el TRLIRNR, aplicable a la enajenación (onerosidad) de bienes inmuebles de naturaleza urbana situados en España, adquiridos entre 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- No aplicable si no residente sin EP que obtiene la renta adquiere o transmite a cónyuge o parentesco hasta 2º grado. O adquirente /transmitente en alguno de los supuestos del art. 42 del Código de Comercio.

Exención en el IRNR del 50% de la renta derivada de la transmisión de ciertos inmuebles adquiridos entre 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012 por no residentes no establecidos

Muchas gracias

Alvaro Sánchez- Herrero

Teléfono: 629 776 988

Email: alvaro.sanchez-herrero@es.pwc.com

El presente documento ha sido preparado a efectos de orientación general sobre materias de interés y no constituye asesoramiento profesional alguno. No deben llevarse a cabo actuaciones en base a la información contenida en este documento, sin obtener el específico asesoramiento profesional. No se efectúa manifestación ni se presta garantía alguna (de carácter expreso o tácito) respecto de la exactitud o integridad de la información contenida en el mismo y, en la medida legalmente permitida. Landwell - PricewaterhouseCoopers Tax & Legal Services, S.L., sus socios, empleados o colaboradores no aceptan ni asumen obligación, responsabilidad o deber de diligencia alguna respecto de las consecuencias de la actuación u omisión por su parte o de terceros, en base a la información contenida en este documento o respecto de cualquier decisión fundada en la misma.

© 2011 Landwell - PricewaterhouseCoopers Tax & Legal Services, S.L Todos los derechos reservados. "PwC" se refiere a Landwell - PricewaterhouseCoopers Tax & Legal Services, S.L firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited; cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente