

Circular 9-2013

3 de noviembre

Ley de propuestas de modificación en medidas tributarias y financieras

Junto con las propuestas en “positivo” de nuestra anterior circular, la Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, contiene hasta 45 propuestas de modificaciones del TRLIS (Impuesto de sociedades) en “negativo” aprobadas por la Ley 16/2013 de 29 de octubre.

IMPUESTO DE SOCIEDADES

1º: Prórroga medidas excepcionales establecidas con carácter temporal:

Contratos de arrendamiento financiero:

Se mantiene la flexibilización sobre las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien sobre los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2012 a 2015, en el sentido de eliminarse el requisito de que la parte anual de recuperación del coste permanezca igual o con carácter creciente a lo largo del período contractual. Como recordarán esta medida ya había sido establecida anteriormente para los contratos vigentes cuyos periodos anuales de duración se hubieran iniciado dentro de los años 2009 a 2011.

Fondo de comercio generado en adquisiciones onerosas:

El Real Decreto-ley 12/2012 limitó la deducción anual máxima, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013 al 1%. **Se propone la ampliación de la limitación a los periodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.**

Fondo de comercio afluído en operaciones de reestructuración empresarial:

El Real Decreto-ley 12/2012 limitó la deducción anual máxima, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013 al 1%. **Se propone la ampliación de la limitación a los periodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.**

Deterioro fiscal del inmovilizado intangible con vida útil indefinida:

El Real Decreto-ley 20/2012 limitó la deducción anual máxima, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013 al 2%. **Se propone la ampliación de la limitación a los períodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.**

Compensación de bases imponibles negativas:

El Real Decreto-ley 9/2011, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, el Real Decreto-ley 9/2011 limitó la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, para las empresas que tengan la consideración de gran empresa a efectos del IVA.

Con posterioridad, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio redujo los límites de compensación:

Importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	
INCN < 20 millones de euros	Sin límite
20 ≤ INCN < 60 millones de euros	50% de la base imponible previa a la compensación
INCN ≥ 60 millones de euros	25% de la base imponible previa a la compensación

Se propone la ampliación de la limitación a los períodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.

Adicionalmente se incorpora un nuevo párrafo del siguiente tenor literal:

“A los efectos de la aplicación de los límites anteriormente señalados, no se tendrán en cuenta, en el cálculo de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas, las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un convenio con los acreedores del sujeto pasivo aprobado en sede de un

procedimiento concursal de los regulados en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.”

Límite conjunto de deducciones para incentivar determinadas actividades:

El Real Decreto-ley 12/2012, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, disminuyó el límite conjunto de deducciones para incentivar determinadas actividades:

25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, en relación con las deducciones aplicadas en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013. Excepcionalmente, durante 2012 y 2013, el límite del 25% se aplicará igualmente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

50% cuando el importe de la Deducción por actividades de investigación y 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

Se propone la ampliación de la limitación a los períodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.

Pagos fraccionados:

Se propone la prórroga:

Para los ejercicios iniciados durante 2014 de los tipos incrementados;

Para los ejercicios iniciados durante 2014 y 2015 del importe del pago mínimo determinado en función del resultado contable del ejercicio para las grandes empresas ; y

Para los ejercicios iniciados durante 2014 y 2015 la integración del 25% de los dividendos y rentas de fuente extranjera, a los que sea de aplicación el régimen de exención del artículo 21 del TRLIS.

Libertad de amortización pendiente de aplicar:

El Real Decreto-ley 12/2012 derogó la Disposición adicional undécima **Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo**, estableciendo un régimen transitorio que limita su aplicación, en el caso de que NO tengan la consideración de Empresa de Reducida Dimensión, durante los ejercicios iniciados en 2012 y 2013 distinguiendo entre inversiones realizadas durante la vigencia de la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, o por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre. %. **Se propone la ampliación de la limitación a los períodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.**

2º: Medidas para ampliar la base imponible con efectos para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

Se establece expresamente la no deducibilidad de:

Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades

Se trata de la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de las participaciones en empresas cotizadas o no cotizadas, residentes o extranjeras, calificadas como del grupo, multigrupo, asociadas disponibles para la venta,

Es una modificación en sintonía con el tratamiento que a estos gastos se da en el resto de países miembros de la UE (ver anexo).

También se añaden una letra k y una letra l al artículo 14 (Gastos no deducibles)

Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

Rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma o extinción.

Régimen transitorio de la reversión de los deterioros deducidos fiscalmente con anterioridad al 01.01.2013:

La reversión se producirá:

Entidades no cotizadas:

En el ejercicio en que se produzca un incremento de los fondos propios de la sociedad participada.

En el ejercicio en que se produzca un reparto de dividendos o participaciones en beneficios, que tenga la consideración de ingreso contable.

Entidades cotizadas a las que no ha sido de aplicación la deducción:

En el ejercicio en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Régimen especial en el caso de pérdidas generadas en el momento de la transmisión de la participación a otras empresas del grupo.

La imputación temporal se difiere al periodo impositivo en que se transfiera a terceros, o cuando alguna de las sociedades intervinientes deje de formar parte del grupo. Este diferimiento no se producirá en el caso de extinción de la sociedad participada.

Adicionalmente, se establece:

Reducción de las rentas negativas puestas de manifiesto en la transmisión de la participación en otras entidades:

Con el objetivo de minorar la renta negativa imputable en el momento de la transmisión de entidades no residentes, ésta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma (entendemos que se refiere a dividendos o participaciones en beneficios que hubieran quedado exentas).

Reducción de las rentas negativas puestas de manifiesto en la transmisión de un establecimiento permanente:

Con el objetivo de minorar la renta negativa imputable en el momento de la transmisión de un establecimiento permanente, ésta se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes del mismo (entendemos que se refiere a rentas que hubieran quedado exentas).

Las modificaciones sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad al momento en que superen la cuantía de las rentas negativas.

Uniones temporales de empresas

En este caso, se establece **-con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013-**, para las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, la no deducibilidad de las rentas negativas procedentes del extranjero. No obstante, en el supuesto de no optar por el régimen de exención, se establece que no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

Por otra parte, en el caso de haber optado por el régimen de exención, se establece que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de la unión temporal o de su extinción se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma.

Régimen especial de consolidación fiscal

Respecto a este régimen, y a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, se establece **-con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013-** que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una sociedad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.

De lo expuesto se puede extraer que la finalidad del nuevo apartado 4 del artículo 71 del TRLIS, el cual regula lo señalado, es evitar el doble aprovechamiento de pérdidas dentro de un grupo fiscal.

Régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

Destacamos, de entre las modificaciones llevadas a cabo en los artículos relativos a este régimen fiscal, la incorporación de un nuevo apartado en el artículo 89 del TRLIS, el cual supone una modificación en el cálculo de la diferencia de fusión, al establecerse **-con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013-** que **el importe de la diferencia fiscalmente deducible se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación** en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a

la participación, siempre que aquellas se hayan generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente participe en la transmitente.

3º: Medidas para ampliar la base imponible con efectos para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Nueva obligación de información para entidades comercializadoras de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva

Se amplía la obligación de informar sobre acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, existente con anterioridad para las entidades gestoras, a las entidades comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Con el objeto de equipararla a la existente en el ámbito de las personas físicas y de establecer unas reglas mínimas que faciliten la aplicación práctica de la misma. Se tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:

Rentas obtenidas en el caso de **arrendamiento de inmuebles** situados en dichos territorios.

Aquellas correspondientes a las entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla, que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. En el supuesto de que se obtengan rentas superiores al citado importe, la aplicación de la bonificación exigirá la acreditación del cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

Las procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios que cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello.

Mejora y vigencia indefinida de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Se establece la **vigencia indefinida** de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales que pasa a ser del 18% (antes era del 20%) y se amplía la base de esta deducción, incluyendo las copias y los gastos de publicidad y promoción que corran a cargo del productor, con el límite para ambos del 40% del coste de producción.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1º: Medidas con efectos desde el 1 de enero de 2013.

Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa

Se establece que no es aplicable en la determinación de dicho rendimiento la regla de no deducibilidad establecida en el TRLIS para las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

2º: Medidas con efectos desde el 1 de enero de 2014.

Límites de la obligación de declarar

Se establece que si existe dicha obligación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible, según lo que se establezca reglamentariamente.

Normas sobre pagos a cuenta

Se amplía la obligación de información a las entidades comercializadoras respecto a las acciones o participaciones en las IIC incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1º: Medidas con efectos desde el 1 de enero de 2014.

Declaración de las rentas

Por lo que respecta a la declaración de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se establece que si se exige la presentación de la declaración respecto de las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la ley de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención resulte inferior a la cuota tributaria calculada conforme lo establecido en el TRLIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Obligación de retener e ingresar a cuenta

En cuanto a la obligación de retener e ingresar a cuenta de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se matiza que en los reembolsos de participaciones en fondos de inversión colectiva regulados por la ley de instituciones de inversión colectiva, la base para el cálculo de la retención será la que se determine reglamentariamente.

Sujetos con obligaciones de información

Por último, en cuanto a los sujetos con obligaciones de información, se amplía ésta a las entidades comercializadoras de instituciones de inversión colectiva, anteriormente solamente a las sociedades gestoras, respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (PLYUSVALÍA MUNICIPAL)

Las ordenanzas fiscales podrán regular una **bonificación de hasta el 95 por ciento** de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

IMPUESTO BIENES INMUEBLES (IBI)

Por lo que respecta a la **cuantía de la reducción**, se establece cual será el componente individual de la reducción para los casos en que la actualización de valores catastrales –por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos del Estado- **determine un decremento de la base imponible de los inmuebles**, que será, en cada año, la diferencia positiva entre el valor resultante de la actualización y su valor base. La diferencia se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado, precisando que para los casos anteriores el valor base será la base liquidable del ejercicio inmediatamente anterior a la actualización.