



DECLARACIÓN ESPECIAL Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 12/2012 de 30 de marzo (BOE 31/3/2012) MODIFICADO PARCIALMENTE POR EL REAL DECRETO-LEY 14/2012 de 20 de abril (BOE 21/4/2012) .

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A. NOVEDADES CON CARÁCTER TEMPORAL APLICABLES EXCLUSIVAMENTE EN 2012 Y 2013 (Efecto para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013).

➤ **Límite temporal a la deducción del fondo de comercio generado en adquisiciones de negocios.**

El [artículo 1. Primero. Uno del Real Decreto-ley 12/2012 \(RDL12/12\)](#) modifica, el límite anual máximo de deducción correspondiente al fondo de comercio regulado en el [artículo 12.6 del TRLIS \(TRLIS\)](#), que se deduzca de la base imponible en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013 fijándolo en **la centésima parte del importe del fondo de comercio**, extendiéndose en consecuencia implícitamente el plazo para la aplicación de dicha deducción, ya que **anteriormente este límite era de la veinteava parte.**

➤ **Límite temporal para la deducción del fondo de comercio surgido en operaciones de reestructuración empresarial.**

El [artículo 1. Primero. Dos RDL12/12](#) modifica, el límite anual máximo de deducción regulado en el [artículo 89.3 del TRLIS](#). La modificación consiste en que **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 bienes y derechos adquiridos**, a que se refiere el artículo 89.3 del TRLIS, que se deduzca de la base imponible en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013, se deducirá con el **límite anual máximo de la centésima parte de su importe.**

También en este caso se extiende implícitamente el plazo para la aplicación de dicha deducción, ya que **anteriormente** el límite anual máximo era la **veinteava parte** del importe del fondo de comercio.

➤ **Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

- **Reducción de los límites para la aplicación de estas deducciones.**



El [artículo 1. Primero. Tres RDL12/12](#) modifica, **con efecto exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013**, el límite señalado en el [artículo 44.1 del TRLIS](#) de tal forma que el límite establecido en el último párrafo del mencionado artículo será:

- **El 25 por ciento** 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 (antes era el 35%).
- **El 50 por ciento** cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 (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 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (antes era el 60%).

Además para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 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. Por lo que durante los períodos 2012 y 2013 **no será de aplicación el último párrafo del artículo 42.1 TRLIS.**

- Ampliación del plazo máximo para la aplicación de las cantidades no deducidas de ejercicios anteriores.

El [artículo 1. Segundo. Cuatro RDL12/12](#) modifica, **con efecto para todos los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012**, la redacción del [artículo 44.1 del TRLIS](#), con el objeto de **ampliar de 10 a 15 años** el plazo para aplicar, con carácter general, las cantidades no deducidas, salvo para el caso de la deducción regulada en el artículo 35 TRLIS (Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y en el artículo 36 (Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, ya derogada) en las que el plazo se amplía **de 15 a 18 años.**

Es decir se establece que las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los **15 años o 18 años inmediatos y sucesivos según corresponda.**

- Régimen transitorio

La [Disposición Transitoria Trigésimo Sexta que se añade al TRLIS](#) permite la aplicación de estos nuevos plazos, de 15 ó 18 años según corresponda, para la aplicación de las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado **a partir de 1 de enero de 2012.**

➤ Importe mínimo de pagos fraccionados para grandes empresas

- Con carácter general



El artículo 1. Primero. Cuatro RDL12/12, modificado por la Disposición Final. Segunda. Primero del Real Decreto-ley 14/2012 (en adelante RDL14/12) para introducir matizaciones respecto del caso en el que el período impositivo no coincida con el año natural, **fija** con efecto exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, un **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](#) (se calcula sobre la base imponible del período).

Este límite será de aplicación, únicamente, para los sujetos pasivos cuyo importe neto de la **cifra de negocio** en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 o 2013, sea **al menos veinte millones de euros** .

El importe de los pagos fraccionados, para los mencionados sujetos pasivos, **no podrá ser inferior** , en ningún caso, **al resultado de** :

- **aplicar al resultado contable positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias** de los tres, nueve u once meses de cada año natural, o, para sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, **minorado en las bases imponibles negativas pendientes** de aplicar respetando los límites establecidos en el [Real Decreto-ley 9/2011 de 19 de agosto](#) , los siguientes porcentajes:
 - **8 %** .
 - **4 %** , para aquellas entidades en las que al menos el 85 % de los ingresos de los tres, nueve u once meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones de los [artículos 21 y 22](#) o la deducción del [artículo 30.2](#) , ambos del TRLIS.
- Excepción. Pago fraccionado de 20 de abril de 2012

El RDL12/12 introduce, **exclusivamente** , respecto del pago fraccionado cuyo plazo de declaración vence el **20 de abril de 2012** , las siguientes particularidades:

- El porcentaje para el cálculo del importe mínimo será:
 - **4 %** (para el caso expuesto anteriormente al que se aplica el tipo del 8%).
 - **2 %** (para el caso en que se aplica el 4 %)
- **No** resultará de **aplicación** a este pago fraccionado la limitación en la deducibilidad de gastos financieros que introduce el [artículo 20 del TRIS](#) , según redacción dada por este Real Decreto-Ley.



B. NOVEDADES CON CARÁCTER INDEFENIDO APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2012.

➤ No deducibilidad de determinados gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo.

El [artículo 1. Segundo. Uno RDL12/12](#), añade un nuevo supuesto de gasto no deducible, creando el [apartado h\) del artículo 14.1 TRLIS](#).

Este Real Decreto-ley dispone que **no serán deducibles los gastos financieros** derivados de **deudas con entidades del grupo**, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, siempre que estas deudas contraídas sean para:

- la adquisición, **a otras entidades del grupo**, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.
- la realización de **aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo**.

Se podrán considerar **deducibles** estos gastos **si** el sujeto pasivo acredita que existen **motivos económicos válidos** para la realización de las operaciones citadas.

➤ Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

El [artículo 1. Segundo. Dos RDL12/12](#), modifica el [artículo 20 TRLIS](#), **derogando, por tanto, la anterior redacción relativa a la Subcapitalización** y creando, en su lugar, un nuevo artículo que será aplicable, con carácter general (salvo las excepciones que se regulan en el apartado 5 de este artículo) a las entidades que formen grupo según el artículo 42 del Código de Comercio.

El [artículo 20.1](#) nuevo, permite deducir **los gastos financieros netos con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio**.

Estos conceptos se definen de la siguiente forma:

- **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 derivados de deudas con entidades del grupo no deducibles según el [artículo 14.1.h\) TRLIS](#).
- **Beneficio operativo**: se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio (determinado de acuerdo con el Código de Comercio y la contabilidad):
 - Eliminando:
 - la amortización del inmovilizado.
 - la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.
 - el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado.



▪ Adicionando:

- los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, cumplan alguno de los siguientes requisitos:
 - el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%.
 - el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones €.
 - que dichas participaciones no hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) TRLIS.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

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

El [artículo 20.2 TRLIS](#) nuevo, establece que, en el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo **no alcancen el límite del 30 %** del beneficio operativo, **la diferencia** entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo **se adicionará al límite** previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan **en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.**

En los [apartados 3 y 4 del nuevo artículo 20 TRLIS](#) se realizan las siguientes **matizaciones:**

- En el caso de Agrupaciones de interés económicas españolas, **los gastos financieros netos imputados a los socios, se tendrán en cuenta** a los efectos de la aplicación del límite del 30 %.
(El [artículo 1. Segundo. Cinco RDL12/12](#), ha modificado la redacción del [artículo 48.1. b\) del TRLIS](#) para incluir en los supuestos de imputación a socios residentes en territorio español de agrupaciones de interés económico españolas, los gastos financieros netos que, de acuerdo con el nuevo artículo 20 TRLIS no hubieran sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.)
- En el caso de Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, el límite del 30 % se referirá al grupo fiscal. No obstante:
 - En el momento de la integración de una entidad en un grupo fiscal, los gastos financieros netos pendientes, se deducirán con el **límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad.**
 - En el supuesto de que alguna de las entidades que integran el grupo fiscal dejaran de pertenecer a este o se produjera la extinción del mismo, los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, tendrán el



mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 TRLIS (Efectos de la pérdida del Régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal).

Por último, el [artículo 20.5 TRLIS](#) dispone que lo previsto en este artículo **no resultará de aplicación**:

- a) A las entidades que **no formen parte de un grupo** según el artículo 42 del C.Comercio.

Salvo que los gastos financieros que deriven de deudas con las siguientes personas o entidades, excedan del 10 por ciento de los gastos financieros netos totales:

- personas o entidades que tengan una participación, directa o indirecta, en la entidad de al menos el 20 %.
- entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20%.

- b) A las **entidades de crédito**.

No obstante, en el caso de entidades de crédito que tributen en el **régimen de consolidación fiscal** conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el **límite** del 30 % se calculará **teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades**.

➤ **Flexibilización de la Exención de las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español.**

El [artículo 1. Segundo. Tres RDL12/12](#), modifica, con efecto para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 enero de 2012, el [artículo 21.2 TRLIS](#), introduciendo una **regla de proporcionalidad** de la exención en función del período de tiempo en el que se cumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

Hasta ahora, estaba exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplían los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente fuera al menos, del cinco por ciento.

La participación correspondiente se debía poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produjera la transmisión.

- b) Que la entidad participada hubiera estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.



- c) Que los beneficios que se repartieran o en los que se participara procedieran de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

El Real Decreto-ley 12/2012 permite que, **en el caso de que los requisitos previstos en los párrafos b) o c) no se cumplan** en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la **exención prevista en el artículo 21.2 TRLIS, se aplique** de acuerdo con las siguientes reglas de proporcionalidad:

- Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación:

Se considerará **exenta** aquella **parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos** establecidos en los párrafos **b) y c)** del apartado anterior.

- Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación:

La renta **se entenderá generada de forma lineal**, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose **exenta** aquella **parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos** establecidos en los párrafos **b) y c)** del apartado anterior.

La **parte de la renta que no tenga derecho a la exención** prevista en el párrafo anterior **se integrará en la base imponible**, teniendo **derecho a la deducción** establecida en el artículo 31 TRLIS (Deducción por doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo).

A los efectos de la aplicación de la Deducción del artículo 31, se tomará exclusivamente el **importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero** por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades, **por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención** correspondiente a aquellos ejercicios en que no se hayan cumplido los requisitos establecidos en los párrafos b) o c) del apartado anterior, **en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.**

El Real Decreto-ley 12/2012 mantiene la redacción del artículo 21.2 TRLIS, en los siguientes aspectos:

“Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta Ley (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores (...)), se aplicará la exención en las condiciones establecidas en el párrafo d) de este apartado (que más abajo desarrollamos).

No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.”



Este Real Decreto-ley modifica la parte del artículo 21.2 TRLIS, que indica que la aplicación de la exención tendrá **determinadas especialidades, para incluir la regla de la proporcionalidad** de la exención en cada caso en función del periodo de tiempo en que se cumplen los requisitos para su aplicación respecto al período total de tenencia de las participaciones:

a) Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 por ciento del valor de mercado de sus activos totales.

En este supuesto, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada **durante el tiempo de tenencia de la participación, respecto de la tenencia en ejercicios en los que se cumplan conjuntamente** los requisitos establecidos en los párrafos **b) y c)** del apartado anterior.

Asimismo, por la **parte de la renta que se corresponda**, en su caso, **con ejercicios en que no se hayan cumplido los requisitos** establecidos en los párrafos **b) o c)** del apartado anterior, a los efectos del lo establecido en el artículo 31 TRLIS (Deducción por doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo), se tendrá en cuenta exclusivamente el **importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la parte de la renta que se corresponda con la tenencia en aquellos ejercicios.**

b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.

En este supuesto, el Real Decreto-ley dispone que la **corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible** del sujeto pasivo. (Anteriormente se indicaba que, en este supuesto, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación sería gravada hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo).

c) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto.

En este supuesto, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación se integrará en la base imponible hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.

Este Real Decreto-ley introduce la novedad de que, en el caso de que, en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, **no se cumplan los requisitos** establecidos en los párrafos **b) o c)** del artículo 21.1 TRLIS, **se aplicará lo dispuesto anteriormente, con carácter general**, para el caso de que estos requisitos no se cumplieran, tanto respecto de aquella parte de renta que corresponda como que no corresponda con incrementos netos de beneficios no distribuidos, así como también se aplicará lo dispuesto respecto la deducción del artículo 31 TRLIS, **teniendo en cuenta todos los ejercicios de tenencia de la participación dentro del grupo,**



respecto de la renta positiva minorada en el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.

d) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores (...) de esta Ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

- 1.º La transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español.
- 2.º La transmisión de la participación en una entidad no residente que no cumpla, al menos en algún ejercicio, los requisitos a que se refieren los párrafos b) o c) del apartado 1 anterior.
- 3.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales.

En este supuesto, la **exención sólo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado de aquella en el momento de su adquisición** por la entidad transmitente, en los términos establecidos en este apartado. En los mismos términos se integrará en la base imponible del período el resto de la renta obtenida en la transmisión.

C. NOVEDADES CON CARÁCTER TEMPORAL APLICABLES A PARTIR DEL 31 DE MARZO DE 2012. (Efecto a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley).

- **Creación de un Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.**

El artículo 1. Tercero. Uno RDL12/12, modificado por la [Disposición Final. Segunda. Segundo del RDL14/12](#) introduce con efecto desde el 31 de marzo de 2012, aplicable exclusivamente en 2012, la [Disposición Adicional Decimoquinta del TRLIS](#), que establece un Gravamen especial sobre:

- **DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL:**

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, que se devenguen hasta el 30 de noviembre de 2012, **podrán no integrarse en la base imponible de este impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través de un gravamen especial.**

Esta opción podrá ejercitarse cuando los dividendos o participaciones en beneficio, **cumplan los requisitos** establecidos en las letras a) y c) del artículo 21.1 TRLIS:

- a) 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.



La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

b) (...)

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

El RDL12/12, indica que este requisito establecido en la letra c) 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.

La **base imponible del gravamen especial** 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.

El **tipo del gravamen especial** será del **8 por ciento**.

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, **no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional** prevista en los artículos 31 y 32TRLIS.

Este gravamen especial se **devengará** el **día del acuerdo de distribución de beneficios** por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

• **RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL:**

Las **rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español**, cuya transmisión se realice **hasta el 30 de noviembre de 2012**, **podrán no integrarse en la base imponible** de este Impuesto, mediante la **opción del sujeto pasivo por la sujeción** al mismo a través del **gravamen especial**.

Esta opción podrá ejercitarse cuando las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios, **cumplan los requisitos** establecidos en las letras a) y c) del artículo 21.1TRLIS:

a) 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.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.

b) (...)



- c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Este requisito establecido en la letra c) deberá cumplirse durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

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.

El **tipo del gravamen especial** será del **8 por ciento**.

No obstante, 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**.

Las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, **no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional** prevista en los artículos 31 y 32TRLIS.

Este gravamen especial se **devengará** el día en que se produzca la transmisión.

• **ASPECTOS COMUNES A LOS DIVIDENDOS Y A LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN:**

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 indicado plazo no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración a que se refiere el apartado siguiente, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

El **modelo** de declaración de este gravamen especial **se aprobará por Orden Ministerial** del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que establecerá la forma y lugar para su presentación.

➤ **Régimen transitorio aplicable a la Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.**

El **artículo 1. Tercero. Dos RDL12/12** añade, la **Disposición Transitoria Trigésimo Séptima al TRLIS**, donde se regula el régimen transitorio aplicable a la libertad de amortización, de tal forma que acompaña a la **derogación** de la **Disposición Adicional Undécima del TRLIS (Disposición Derogatoria Única de este RDL12/12)** una limitación temporal en la base imponible respecto de las cantidades pendientes



de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización.

La Disposición Adicional Undécima del TRLIS había sido objeto de diversas modificaciones:

- Por el [Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril](#), que modificó esta Disposición relativa a la **libertad de amortización con mantenimiento de empleo** para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, **puestos a disposición** del sujeto pasivo en los **períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012**, siempre que, **cumplieran determinados requisitos para el mantenimiento de la plantilla**.
- Por el [Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre](#), que tiene efectos a partir de 1/1/2011 donde se creaba la **Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijos** vigente hasta su actual derogación. Se permitía la libre amortización de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, **puestos a disposición** del sujeto pasivo en los **períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015**, **sin estar condicionado a ningún requisito para el mantenimiento de la plantilla**.

La [Disposición Transitoria Trigésimo Séptima](#) que se añade ahora al TRLIS, establece:

A) Para los sujetos pasivos,

- que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del RDL12/12,
- que tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima TRLIS, según las redacciones bien del Real Decreto-ley 6/2010 o bien Real Decreto-ley 13/2010.

Podrán seguir aplicando las cantidades pendientes en **las condiciones establecidas** en cada uno de los citados **Reales Decreto-Ley**.

B) En los **períodos impositivos que se inicien dentro del año 2012 ó 2013**, para los sujetos pasivos

- que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del RDL12/12,
- en períodos impositivos en los que **no** hayan cumplido los requisitos para ser **Empresa de Reducida Dimensión**,
- y tengan **cantidades pendientes de aplicar**

Podrán aplicar dichas cantidades con los siguientes límites:

- **40 por ciento** de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas de acuerdo con el artículo



25 TRLIS, a las que resulte de aplicación la Disposición Adicional Undécima, según redacción dada por el **Real Decreto-ley 6/2010**.

- **20 por ciento** de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas de acuerdo con el artículo 25 TRLIS, a las que resulte de aplicación la Disposición Adicional Undécima, según redacción dada por el **Real Decreto-ley 13/2010**.
- En el caso de que los sujetos pasivos tengan **cantidades pendientes de aplicar** generadas con arreglo a lo dispuesto tanto en el **Real Decreto-ley 6/2010** como en el **Real Decreto-ley 13/2010**:
 - Aplicarán el **límite del 40 por ciento, hasta que agoten las cantidades pendientes** generadas con arreglo a lo dispuesto en el **Real Decreto-ley 6/2010**, entendiéndose aplicadas éstas en primer lugar.
 - En el mismo período impositivo, se podrán aplicar 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 por ciento y las cantidades ya aplicadas** en ese mismo período impositivo.

Los límites previstos en este apartado se aplicarán, igualmente, respecto de los sujetos pasivos referidos en este apartado y **las inversiones en curso realizadas** hasta la entrada en vigor del RDL12/12, que correspondan a **elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión** cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta Ley, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010 y por el Real Decreto-ley 13/2010.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

NOVEDADES APLICABLES A PARTIR DEL 31 DE MARZO DE 2012. (Efecto a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley).

➤ **Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.**

El [artículo 2 RDL12/12](#), modifica, la [Disposición Adicional Trigésima de la Ley 35/2006 de IRPF \(LIRPF\)](#), donde se regula la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo, para aplicar la [Disposición Transitoria Trigésimo](#)



[Séptima del TRLIS](#) antes expuesta, con los **límites contenidos en la misma pero en este caso aplicados sobre el rendimiento neto positivo** de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a esta deducción y, en su caso, a la minoración de los gastos en concepto de difícil justificación

Asimismo, la nueva [Disposición Adicional Trigésima de LIRPF](#) permite determinar la tributación de la renta obtenida en la posterior transmisión del bien que hubiera sido objeto de la amortización acelerada. De este modo, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial **no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan** de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado **exceso** tendrá, **para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica** en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

El [RDL12/12](#) permite, que los obligados tributarios puedan ponerse **voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando** también situaciones pasadas.

La [Disposición Adicional Primera RDL12/12](#), dispone que:

1. Los contribuyentes del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes que sean **titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas** en dichos impuestos, **podrán presentar la declaración** prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que **hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012.**

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la **cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos** a que se refiere el párrafo anterior, el **porcentaje del 10 por ciento.**

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la **no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.**

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el [artículo 39 LIRPF](#) y en el [artículo 134 TRLIS](#).



4. **No resultará de aplicación** lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la **declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación** tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el **modelo** de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.

Madrid, a 23 de abril de 2012