

# Novedades fiscales

Tercer trimestre 2011

# Foro jurídico

El contexto económico, la reducción del déficit público, la incertidumbre de los mercados y, con ello, la necesidad de consolidar las finanzas públicas son los argumentos que han llevado al Gobierno a la aprobación de una serie de medidas fiscales mediante el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado.

Es esa necesidad de consolidar las finanzas públicas la que ha llevado a adoptar una serie de medidas tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta que reúnen una doble característica, su carácter temporal y el público al que van dirigidas.

En efecto, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, las medidas van dirigidas a las sociedades que tienen la consideración de gran empresa (recordemos aquellas cuyo volumen de operaciones durante los 12 meses anteriores al inicio de su período

impositivo haya superado los 6 millones de euros). Estas medidas no suponen, a priori, un incremento de la carga impositiva pero sí una modificación en la periodificación de los ingresos tributarios que se articula principalmente a través del incremento del importe de los pagos fraccionados pero también con la limitación en la compensación de las bases imponibles negativas y con la reducción de la deducción del fondo de comercio financiero, todo ello con el objeto de anticipar la recaudación de este tributo y acercarse al objetivo de reducción del déficit público a corto plazo.



En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, se introduce una ventaja fiscal, también de carácter temporal, consistente en la rebaja del tipo reducido del 8% al superreducido del 4% en las adquisiciones de inmuebles aptos para su utilización como vivienda.

A esta batería de novedades fiscales se le ha unido una última más reciente que es la que ha gozado de una mayor trascendencia mediática por suponer la reactivación, aunque atemperada, del Impuesto sobre el Patrimonio. El 18 de septiembre entró en vigor el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Además de las novedades normativas reseñadas, el presente número pone el acento, a través de un artículo de opinión, en la importancia de los nuevos conceptos contables contenidos en el Plan General de Contabilidad en una conveniente planificación fiscal de una empresa.

**Fernando Vírveda**  
Coordinador  
**José María Echániz**  
Colaborador

# Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

## Cálculo del importe de los pagos fraccionados

Como adelantábamos, las modificaciones introducidas afectan sustancialmente a la forma de cálculo del importe de los pagos fraccionados a realizar por las grandes empresas sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural.

Debe advertirse que esta modificación introducida por el apartado Uno Primero del artículo 9 del Real Decreto-Ley 9/2011 afecta exclusivamente a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, y no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración hubiera vencido el 20 de agosto de 2011 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley).

El precitado artículo 9 diferencia claramente dos supuestos:

I. Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 y 2013; en estos casos el importe del pago fraccionado será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Ello supone que las empresas que tributen al tipo general del 30% deban presentar pagos fraccionados por el 21% de la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año.

Esta medida incumbe, lógicamente, a las empresas que hubieran optado por tributar según la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 de la Ley del Impuesto y no supone en realidad ninguna variación respecto del régimen vigente antes del Real Decreto-Ley.

II. Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 y 2013.

Recordemos que las grandes empresas (con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros) deben presentar sus pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 de la Ley (porcentaje sobre la base imponible), no pudiendo optar por la modalidad correspondiente al porcentaje del 18% sobre la cuota íntegra de la última declaración del impuesto presentada.

**Esta modificación afecta exclusivamente a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013.**

En estos casos el importe de los pagos fraccionados será:

- Cuando el importe neto de la cifra de negocios (INCN en adelante) sea inferior a 20 millones de euros los doce meses anteriores al inicio del ejercicio: el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Del mismo modo que en el caso de sociedades que no tengan la consideración de gran empresa, esta medida no supone ninguna variación respecto del cálculo del importe de los pagos fraccionados anterior al Real Decreto.

- Cuando el INCN sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones los doce meses anteriores al inicio del ejercicio: el resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

De este modo las empresas que tributen al tipo general del 30% deberán presentar los pagos fraccionados por un importe del 24% de la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año.

- Cuando el INCN sea al menos 60 millones de euros los doce meses anteriores al inicio del ejercicio: el resultado de nueve décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Las sociedades con un INCN comprendido en este rango presentarán sus pagos fraccionados por el 27% de la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año.



### **Límite a la compensación de bases imponibles negativas**

El apartado Primero Dos del artículo 9 del Real Decreto-Ley introduce una limitación en la compensación de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores para aquellos sujetos pasivos que tengan la consideración de gran empresa.

La magnitud de esta limitación, del mismo modo que en la medida anterior, dependerá del INCN de los doce meses anteriores al inicio del período impositivo:

- Empresas con un INCN inferior a 20 millones de euros esos doce meses anteriores al inicio del ejercicio: No existe límite a la compensación de bases imponibles negativas.
- Empresas con un INCN mayor o igual a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros: La compensación estará limitada al 75% de la base imponible previa a la compensación.
- Empresas con un INCN de al menos 60 millones de euros: La compensación estará limitada al 50% de la base imponible previa a la compensación.

---

**Limitación en la compensación de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores para aquellos sujetos pasivos que tengan la consideración de gran empresa.**

### **Ampliación del plazo máximo de compensación de bases imponibles negativas**

Correlativamente a la medida anterior, aunque en este caso aplicable para todo tipo de entidades sean o no grandes empresas, se modifica el apartado 1 del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ampliando de 15 a 18 años el plazo máximo para la compensación de las bases imponibles negativas.

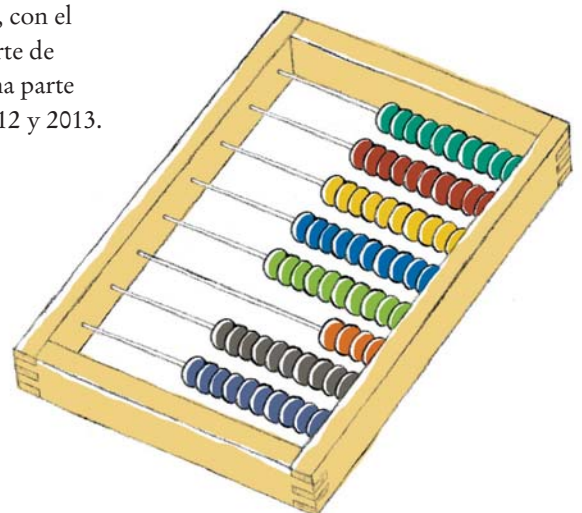
Esta modificación no es sino la lógica consecuencia de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas, habida cuenta que ésta supone un diferimiento de tres años (los tres años en que será de aplicación, 2011, 2012 y 2013) en el importe de la base imponible negativa no compensada por aplicación de la citada limitación.

Adicionalmente, se añade la Disposición Transitoria Trigésimo Quinta al texto refundido para permitir también la aplicación del plazo de dieciocho años para la compensación de bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.

### **Límite a la deducción del fondo de comercio financiero en entidades no residentes**

Otra de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2011, afecta al denominado fondo de comercio financiero regulado en el artículo 12.5 del texto refundido, reduciendo la deducción del mismo del anterior límite anual máximo de la veinteava parte de su importe al actual límite de la centésima parte.

Recordemos que este beneficio fiscal (ampliamente discutido fuera de nuestras fronteras) permite deducir a las empresas españolas que tengan participaciones en entidades no residentes en territorio español la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada no residente, siempre y cuando dicha diferencia no hubiese sido imputada a bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, con el límite anual de la veinteava parte de su importe antes, y la centésima parte durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013.



# Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

La Disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley introduce una ventaja fiscal de carácter temporal que afecta a las adquisiciones de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

Este beneficio fiscal supone la aplicación del tipo superreducido del 4%, en vez del 8%, a las entregas de inmuebles aptos para su utilización como vivienda producidas desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre del mismo año.

Conviene señalar que el tipo superreducido será aplicable a las entregas efectuadas por empresarios o profesionales, quedando excluidas las operaciones entre particulares ya que en este caso quedarán sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y afectará a las primeras entregas de viviendas terminadas (las realizadas por el promotor), dado que la entregas de viviendas usadas (segundas o ulteriores) se encuentran exentas del impuesto tributando por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, salvo que el adquirente sea, así mismo, un empresario o profesional con derecho a la deducción total del impuesto soportado, en cuyo caso el transmitente podrá renunciar a la exención.

Por otro lado, recordar que el devengo del Impuesto en las entregas de bienes tiene lugar, como regla general, en el momento de la puesta a disposición del adquirente de la vivienda; esta puesta a disposición se entiende realizada en el momento del otorgamiento de la escritura pública, salvo que de ésta se deduzca claramente que la puesta a disposición se producirá en un momento distinto.

No obstante lo anterior, en el caso de que se produzcan pagos anticipados anteriores a la entrega de la vivienda el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio y por el importe efectivamente percibido. Por ello, como quiera que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo y que en los pagos anticipados el devengo se produce cuando los mismos se hagan efectivos, el tipo impositivo aplicable a los anticipos efectuados entre el 20 de agosto y el 31 de diciembre de 2011 será el 4% aun cuando la vivienda se entregue con posterioridad al 31 de diciembre de 2011 y se grave con el 8%.

Del mismo modo, los anticipos realizados antes del 20 de agosto de 2011 en pago de viviendas cuya adquisición tiene lugar entre el 20 de agosto y el 31 de diciembre de 2011 tributarán al tipo reducido del 8% aun cuando la posterior adquisición de la vivienda sea gravada al tipo superreducido del 4%.



---

**Este beneficio fiscal supone la aplicación del tipo superreducido del 4%, en vez del 8%.**

---

**El tipo superreducido será aplicable a las entregas efectuadas por empresarios o profesionales.**

# Reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio



Mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se suprimió el Impuesto sobre el Patrimonio mediante la bonificación general del 100% de la cuota íntegra y la desaparición de los artículos 6, 36, 37 y 38 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y con ellos de la obligación de presentar declaración por este impuesto.

El Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, ha venido a restaurar el tributo para los ejercicios 2011 y 2012, si bien reduciendo su impacto económico (amén que recaudatorio) mediante el establecimiento de unos límites exentos más generosos, al eliminar la bonificación del 100% y reestablecer la obligación de presentar declaración.

Entre las modificaciones producidas en este impuesto se encuentra la elevación del importe exento por vivienda habitual hasta un máximo de 300.000 euros (apartado nueve del artículo 4 de la Ley 19/1991), fijado en 150.253,03 euros con anterioridad a la supresión del impuesto.

Así mismo, se modifica el artículo 28 relativo a la base liquidable incrementando el mínimo exento de la base imponible fijado por el Estado que pasa de 108.182,18 euros a 700.000 euros y se amplía su aplicación a los sujetos pasivos no residentes sometidos a obligación real de contribuir. Resulta necesario apuntar que este límite opera con carácter subsidiario al fijado por las comunidades autónomas que podrán ampliarlo o reducirlo, es decir, que solo operará en el caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese regulado un mínimo exento.

Como se ha apuntado, se elimina la bonificación general de la cuota establecida en el artículo 33 que en la práctica suponía no tributar por este impuesto, devolviéndole al artículo 33 de la redacción anterior a la supresión de 2008 y con ello la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.

En el apartado de gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, se resucitan los artículos 6, 36, 37 y 38 de la Ley lo que implica la reinstauración de la obligación de presentar declaración por este impuesto y de los no residentes de nombrar a un representante con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. Respecto de las personas obligadas a presentar declaración, lo estarán los sujetos pasivos cuota resulte a ingresar o, en otro caso, cuando el valor de su patrimonio resulte superior a 2.000.000 euros, eliminando la anterior discriminación entre sujetos pasivos por obligación real o personal.

Por último, por lo que se refiere al carácter temporal de esta medida, con efectos desde el 1 de enero de 2013 se modifica, de nuevo, el artículo 33 reestableciendo la bonificación general del 100% de la cuota íntegra, y se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38 desapareciendo la obligación de presentar declaración.

---

**El Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, ha venido a restaurar el tributo para los ejercicios 2011 y 2012.**

# El nuevo plan general de contabilidad como fuente de incentivos fiscales

En no pocas ocasiones se ha visto al Plan General de Contabilidad de 2007 como una fuente de más de problemas que de soluciones o facilidades en la gestión contable. Acomodados en las viejas normas del Plan de 1990, los criterios financieros de las nuevas normas, y las enrevesadas clasificaciones de los instrumentos financieros han provocado desconcierto, y hasta desaliento, en no pocas ocasiones. Sin embargo, en esta ocasión nos centraremos en una directriz del Plan Contable que puede suponer un beneficio fiscal para la empresa.

Una de los principios inspiradores del nuevo plan contable es la prevalencia del fondo sobre la forma. O dicho de otra manera, “las cosas son lo que son, y no lo que uno dice que son”. Esto ha llevado, por ejemplo, a la desaparición de la vieja cuenta (217), Derechos en régimen de arrendamiento financiero: el Plan Contable nos dice que si una sociedad utiliza un inmovilizado como propietario, asume las facultades dominicales del propietario, y se enfrenta a los riesgos que un propietario tiene en la gestión de su patrimonio, qué más da que la sociedad financie ese inmovilizado con un leasing o con un préstamo convencional. En cualquier caso, si es el propietario, deberá reconocer en sus balances que tiene un inmovilizado material, y contabilizarlo según su naturaleza, prescindiendo de aquel engendro de la cuenta (217), que lo mismo podía encubrir una modesta fotocopiadora que un Boeing 747.

Pero llevada esta prevalencia del fondo sobre la forma hasta sus últimas consecuencias, acaso sería planteable si un arrendamiento también podría suponer la obligación de reconocer la presencia de inmovilizado. El Plan Contable distingue el arrendamiento operativo del financiero. Mientras que en el operativo, la sociedad utiliza puntualmente un bien sin asumir los riesgos y beneficios asociados a la plena propiedad del bien, el arrendamiento financiero supone un alquiler en el que, prescindiendo de la forma jurídica que se de concretamente al arrendamiento, la sociedad utilizará el bien como si fuera suyo. Por poner un ejemplo, no es lo mismo alquilar puntualmente un automóvil en el renta-car de un aeropuerto, que utilizar un turismo durante cinco años consecutivos, haciéndonos cargo del seguro de responsabilidad civil, su mantenimiento, reparaciones, etc. etc.

¿Y qué consecuencias fiscales puede tener este distinto criterio? Bien, como he indicado, si tenemos un bien arrendado, pero del fondo jurídico de la operación se desprende que la sociedad está utilizando el bien arrendado como si fuese su propietario, el arrendamiento se considerará una mera forma de financiar el inmovilizado, obligando a la sociedad a reconocer tanto el inmovilizado en su activo, como las futuras obligaciones de pago en el pasivo. Y fiscalmente, el hecho de aflorar un activo en balance puede tener interesantes consecuencias fiscales.

**Los criterios financieros de las nuevas normas, y las enrevesadas clasificaciones de los instrumentos financieros han provocado desconcierto.**



De ello nos habla la Consulta Vinculante 2295-10, de octubre de 2010. En dicha consulta, una sociedad comparece ante la Dirección General de Tributos para exponer su caso: esta sociedad se ha instalado en un inmueble, al que ha sometido a diversas reformas, amén de adquirir instalaciones técnicas para el mismo. Estas inversiones han sido adquiridas mediante contratos de leasing y renting. De acuerdo con la empresa, ella ha estimado que estos arrendamientos, también los de renting, son financieros, por lo que ha procedido a activar los bienes alquilados en su balance. La pregunta que plantea a la DGT es la siguiente: “oiga, habiendo hecho esto, ¿puedo aplicar la libertad de amortización por creación de empleo?”. O dicho de otro modo: “si yo tengo un elemento adquirido mediante renting, pero yo reconozco ese activo en balance porque, de acuerdo con el principio de relevancia del fondo sobre la forma, considero que el contrato de renting es sólo un mecanismo de financiación, ¿puedo amortizar dicho elemento de un plumazo?”.

La respuesta de la Dirección General de Tributos es que sí, condicionada a que la sociedad reconozca el activo de acuerdo con las normas contables. Es decir, si de acuerdo a la contabilidad, la empresa debe reconocer el activo inmovilizado según su naturaleza, en lugar de ir contabilizando mes a mes las cuotas de la empresa de renting con cargo a una cuenta del subgrupo (62), deberá amortizar dicho activo; y si hay una norma que permita la amortización acelerada, esta amortización acelerada será plenamente aplicable.

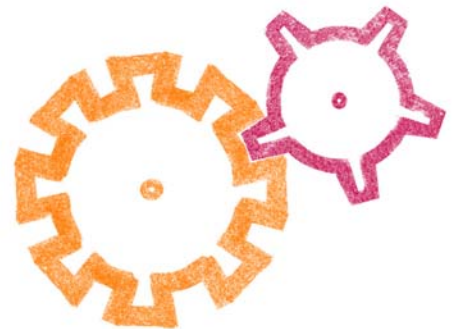
De hecho, cuando la consulta fue planteada, la única amortización libre aplicable era la que estaba ligada al mantenimiento o creación de empleo. Pero desde octubre del año pasado hasta acá, mucho han cambiado las cosas en este campo, y el Gobierno permite ya que las empresas amorticen libremente cualquier inversión en activos fijos nuevos. Efectivamente, el Real Decreto-Ley 13/2010 introdujo una novedad en la libertad de amortización, con independencia de que la sociedad mantenga, construya o destruya empleo, siempre y cuando se trate de activos fijos e inmobiliarios nuevos, adquiridos por una sociedad en los períodos impositivos de 2011 a 2015, ambos inclusive.

---

## ¿Puedo aplicar la libertad de amortización por creación de empleo? ¿Puedo amortizar dicho elemento de un plumazo?

---

Por lo tanto, ello quiere decir, que si una sociedad formaliza un contrato de arrendamiento de un bien en 2011, y de acuerdo con la normativa contable la sociedad debe reconocer el bien arrendado como un activo material en su balance, fiscalmente podrá deducirse su amortización con absoluta libertad.



---

**José María Rubio**  
Gerente / Manager  
josemaria.rubio@es.gt.com