

Reseña Informativa

Lunes 22 de agosto de 2011

Número 751

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 para 2011.

A continuación se comentan las novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto (BOE de 20 de agosto de 2011)¹.

Mediante el Real Decreto-ley 9/2011 se han aprobado varias modificaciones relevantes en la normativa tributaria; concretamente, en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

Con carácter previo, cabe mencionar que las medidas adoptadas en el ámbito del IS van dirigidas, como manifiesta la exposición de motivos, a la anticipación de la recaudación del impuesto, sin que las mismas vayan a suponer con carácter general un incremento del gravamen impositivo.

A continuación se exponen las medidas tributarias aprobadas.

¹ Puede localizarse el Real Decreto-ley en el siguiente [enlace](#).

MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades

Mediante el Real Decreto-ley 9/2011 se introduce una modificación en el tipo impositivo aplicable para el cálculo de los pagos fraccionados del IS correspondientes a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, en el supuesto que los mismos se determinen por la modalidad recogida en el artículo 45.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) –base imponible corrida-.

Recordemos que la modalidad prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, obligatoria para aquellas sociedades con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros, deriva de aplicar a la base imponible corrida del ejercicio el resultado de multiplicar por cinco séptimos² el tipo de gravamen del IS redondeado por defecto. En consecuencia, de resultar de aplicación a la sociedad el tipo de gravamen general del 30% el tipo impositivo del pago fraccionado asciende al 21%.

Con la aprobación del Real Decreto-ley 9/2011 se mantiene la obligación de aplicar esta modalidad de pago fraccionado del artículo 45.3 del TRLIS por parte de los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992 del IVA, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 ó 2013.

No obstante, el Real Decreto-ley 9/2011 introduce una fracción distinta -a los cinco séptimos- que corresponde aplicar sobre el tipo de gravamen de la sociedad para determinar el tipo impositivo del pago fraccionado, en aquellos supuestos en que el volumen de operaciones, determinado según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992 del IVA, correspondiente a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 y 2013, sea superior a 6.010.121,04 euros. La fracción que deberá aplicarse en estos supuestos dependerá del cuál haya sido el importe neto de la cifra de negocios durante esos doce meses. A continuación se detalla la fracción que corresponderá aplicar al tipo impositivo correspondiente del IS para determinar el tipo impositivo del pago fraccionado, según el importe del

² Fracción que ha venido aprobándose por las Leyes de Presupuestos del Estado de cada año. (En la última Ley de Presupuestos, la Ley 39/2010, esta materia se encuentra regulada en el artículo 73).

volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios de la sociedad en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2011, 2012 ó 2013:

VOLUMEN DE OPERACIONES	IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	FRACCIÓN A APLICAR	TIPO APLICABLE AL PAGO FRACCIONADO DE RESULTAR DE APLICACIÓN TIPO DE GRAVAMEN GENERAL DEL IS 30%
Inferior a 6.010.121,04 €		5/7	21%
Superior a 6.010.121,04 €	Inferior a 20.000.000 €	5/7	21%
	Entre 20.000.000-60.000.000 €	8/10	24%
	Superior a 60.000.000 €	9/10	27%

El último párrafo del artículo 9.Primerο.Uno del Real Decreto-ley 9/2011 aclara que esta modificación no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya vencido a la entrada en vigor del Real Decreto-ley. Por tanto, esta modificación tendrá efectos en el pago fraccionado a realizar en los primeros veinte días de octubre de 2011, sin que pueda afectar al pago fraccionado en su caso realizado en abril de 2011.

Recordemos que esta modalidad de pago fraccionado únicamente se permite deducir de la cuota resultante "*las bonificaciones del capítulo III del Título VI, otras bonificaciones que le fueran de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo*" (artículo 45.4 TRLIS in fine). En consecuencia, no se toman en consideración las deducciones por inversiones y las deducciones por doble imposición a las que puede tener derecho la compañía. El incremento del tipo impositivo de los pagos fraccionados puede suponer un mayor perjuicio financiero para las compañías que puedan aplicar deducciones por inversiones y deducciones por doble imposición.

Limitación temporal en la compensación de bases imponibles negativas.

El Real Decreto-ley 9/2011 introduce una nueva limitación en la compensación de las bases imponibles negativas que resultará de aplicación exclusivamente en los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013. Esta limitación afectará únicamente a aquellos sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones supere los 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 ó 2013.

En este sentido, se limita la compensación de las bases imponibles negativas en un porcentaje del 75% de la base imponible previa a dicha compensación, para aquellos supuestos en los que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2011, 2012 ó 2013 sea de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

Asimismo, se limita la compensación de las bases imponibles negativas en un porcentaje del 50% de la base imponible previa a dicha compensación, en aquellos supuestos en los que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2011, 2012 ó 2013 sea de al menos 60 millones de euros.

VOLUMEN DE OPERACIONES	IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	LIMITACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE BINS: PORCENTAJE SOBRE LA BASE IMPONIBLE PREVIA
Inferior a 6.010.121,04 €		100%
Superior a 6.010.121,04 €	Inferior a 20.000.000 €	100%
	Entre 20.000.000-60.000.000 €	75%
	Superior a 60.000.000 €	50%

Así pues, el Real Decreto-ley restringe sustancialmente la compensación de las bases imponibles negativas, derivándose de ello según la exposición de motivos del Real Decreto-ley una repercusión temporal basada en el efecto financiero de anticipación del impuesto ya que se ha ampliado de modo correlativo el plazo máximo para la compensación de las mismas de quince

a dieciocho años. Sin embargo, como se comenta posteriormente, lo que postula la exposición de motivos puede, en determinados supuestos, no cumplirse.

Ampliación del plazo de compensación de las bases imponibles negativas.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 se modifica el artículo 25.1 del TRLIS ampliándose el plazo de compensación de las bases imponibles negativas a los ejercicios que concluyan en los 18 años siguientes (actualmente, 15 años). Esta medida afecta a todas las compañías con independencia de su volumen de operaciones y de su importe neto de la cifra de negocios.

Asimismo, el Real Decreto-ley 9/2011 añade una disposición transitoria trigésimo quinta en el TRLIS en relación con esta modificación³ del siguiente tenor: *“el plazo de dieciocho años para la compensación de bases imponibles negativas establecido en el artículo 25 de esta Ley, será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012”*. Ello supondrá que aquellas bases imponibles negativas que se hayan generado en el ejercicio 1997 y que estén pendientes de compensación al inicio del ejercicio 2012 podrán ser compensadas hasta el periodo impositivo 2015.

EJERCICIO DE GENERACIÓN BINS	ÚLTIMO EJERCICIO DE COMPENSACIÓN TRAS LEY 24/2001	ÚLTIMO EJERCICIO DE COMPENSACIÓN TRAS RDL 9/2011
1996	2011	2011
1997	2012	2015
1998	2013	2016

Sin embargo, el alargamiento del plazo de compensación de 15 a 18 años no afectará a las bases imponibles negativas acreditadas en el ejercicio 1996.

³ La redacción de esta disposición transitoria resulta similar a las disposiciones transitorias que se aprobaron con las Leyes 40/1998 y 24/2001 mediante las que se incrementó también el plazo de compensación de las bases imponibles negativas a de 5 a 7 años y de 7 a 15 años respectivamente.

Según la exposición de motivos del Real Decreto-ley 9/2011 con esta medida se garantiza el efecto meramente temporal de la limitación, anteriormente comentada, en la aplicación de las bases imponibles negativas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 (del 75% ó 50% de la base imponible previa). Ello puede no cumplirse para las bases imponibles negativas generadas en el periodo impositivo 1996 que, en cualquier caso, no resultarán compensables en ejercicios posteriores a 2011 (primer ejercicio al que resulta de aplicación la limitación comentada anteriormente). Así mismo, el efecto meramente temporal puede decaer también para las bases imponibles negativas generadas en ejercicios posteriores a 1996 atendiendo a cuál sea la evolución de la base imponible de la sociedad en los ejercicios posteriores.

Limitación temporal a la amortización del fondo de comercio financiero.

Por otro lado, el Real Decreto-ley 9/2011 ha modificado el porcentaje máximo aplicable a la amortización del fondo de comercio financiero previsto en el artículo 12.5 del TRLIS.

Así, se establece que "la deducción de la diferencia a que se refiere el apartado 5 del artículo 12 del TRLIS, que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011, 2012 ó 2013, está sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe".

Por tanto, se disminuye para los ejercicios iniciados dentro de los años 2011, 2012 ó 2013 el porcentaje de amortización anual máximo del fondo de comercio financiero del 5% al 1%, sin que ello impida la deducción definitiva del defecto de amortización en estos ejercicios en un momento posterior.

MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Por último, en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011 se adopta una medida que tiene carácter temporal encaminada a ofrecer una ventaja fiscal para las adquisiciones de viviendas que se realicen durante lo que resta del año 2011. Así, se precisa que con vigencia temporal limitada desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 9/2011, esto es 20 de agosto, y hasta 31 de diciembre de 2011, resultará de aplicación el tipo impositivo reducido del 4% del IVA a las entregas de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas a las que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992 del IVA.