

MODIFICACIONES TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016, DE 2 DE DICIEMBRE

El pasado sábado 3 de diciembre fue publicado en el Boletín Oficial del Estado el *Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.*

Mediante la presente comunicación ponemos en su conocimiento las principales novedades tributarias introducidas, ofreciéndoles una primera aproximación general a la citada norma.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) - RÉGIMEN GENERAL

Las principales medidas introducidas son las siguientes:

1.1. **Modificaciones para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016:**

1.1.1 Limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas

Se recuperan las limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas, en función del importe neto de la cifra de negocio (*INCM*) de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, que operarán del siguiente modo:

- La compensación se limitará al 50% de la base imponible previa si el INCN es al menos de 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.
- La compensación se limitará al 25% de la base imponible previa cuando el INCN sea de al menos 60 millones de euros.

Para los restantes contribuyentes, la limitación general en la compensación de bases imponibles negativas será del 60% de la base imponible previa en el ejercicio 2016, y del 70% a partir de 2017.

En todo caso, se podrán compensar bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

1.1.2 Límites en la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional

Se limita la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional reguladas en los artículos 31 y 32 de la Ley del IS, de forma que el conjunto de estas deducciones no puede exceder del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.

En el mismo sentido se limita la aplicación de las deducciones de este tipo reguladas en el régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 100.11 de la Ley del IS) así como en el régimen transitorio previsto en la D.T. 23ª de la Ley del IS, que regula las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas antes del 1 de enero de 2015.

1.1.3 Límites en la compensación de activos por impuesto diferido

Se limita la integración en la base imponible de las dotaciones por deterioro que hayan generado activos por impuesto diferido y puedan convertirse en créditos frente a la Administración, con los mismos límites que la compensación de bases imponibles negativas:

- 50% de la cantidad a integrar, si el INCN es al menos de 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.
- 25% de la cantidad a integrar, si el INCN es de al menos 60 millones de euros.

Para los restantes contribuyentes, la limitación general será del 60% de la cantidad a integrar en el ejercicio 2016, y del 70% a partir de 2017.

1.1.4 Régimen transitorio de pérdidas por deterioro de participaciones dotadas antes del 1 de enero de 2013.

Se modifica el régimen de reversión de las pérdidas por deterioro que resultaron deducibles con anterioridad al 1 de enero de 2013 conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de la antigua Ley del IS.

Así, con independencia de que se produzca o no la reversión del valor de la participación, el sujeto pasivo deberá integrar en la base imponible del impuesto dicha pérdida, como mínimo, por partes iguales en cada uno de los cinco períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. De esta forma, en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, habrá quedado integrada la pérdida dotada en su día por su totalidad, a pesar de que no haya revertido el valor de la participación.

En el caso de que se produzca la transmisión de los valores, el deterioro pendiente de reversión se imputará al período en el que se produzca la transmisión, con el límite de la renta positiva obtenida.

1.2. Modificaciones para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017:

1.2.1 Imputación de rentas negativas en transmisión de participaciones a entidades del grupo

Se modifica el régimen de imputación de las pérdidas que se ponen de manifiesto en la transmisión de participaciones en entidades cuando el adquirente es una sociedad del grupo.

Se mantiene la imputación de la pérdida en el ejercicio en que la participación es transmitida a un tercero ajeno al grupo, o bien cuando la sociedad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

Hasta el ejercicio 2016, esa pérdida debía minorarse en el importe de la renta positiva derivada de la transmisión de la participación al tercero ajeno al grupo. La minoración no se producía si se probaba que esa renta positiva había tributado efectivamente a un tipo de al menos el 10%.

A partir de 2017, esa minoración de rentas positivas se producirá cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

- Que en ningún momento del año anterior al día en que se produzca la transmisión, el porcentaje de participación, directo o indirecto en la sociedad de la que se transmite la participación sea de al menos el 5%, ni el coste de adquisición de la participación transmitida haya sido de al menos 20 millones de euros.

- Que, en caso de participación en entidades no residentes, en el período impositivo en que se produzca la transmisión, la entidad no residente haya estado sujeta en el extranjero a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español, con un tipo nominal de al menos el 10%.

1.2.2 Pérdidas por deterioro de participaciones

Se modifica la regla general de no deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades hasta el momento de su transmisión o baja. De este modo, el nuevo régimen diferencia:

- a) Casos en que el deterioro no será fiscalmente deducible, y habrá que practicar un ajuste temporal al resultado contable que podrá revertir en el momento de la transmisión o baja de la participación:

- Cuando en el período impositivo en que se registre el deterioro no se cumplan los requisitos cuantitativos para aplicar la exención por doble imposición, es decir que la participación directa o indirecta no sea como mínimo del 5% o el coste de adquisición de la misma no sea de al menos 20 millones de euros.
- En el caso de participaciones en entidades no residentes, cuando en el período impositivo en que se registre el deterioro la entidad no residente haya estado sujeta en el extranjero a un impuesto análogo al de Sociedades español con un tipo nominal de al menos el 10%.

- b) Casos en que el deterioro no será fiscalmente deducible, y habrá que practicar un ajuste permanente positivo al resultado contable, sin posibilidad de reversión:

- Que en el período impositivo en que se dote el deterioro sí se cumplan los requisitos para aplicar la exención por doble imposición.
- En el caso de participaciones en entidades no residentes, cuando en el período impositivo en que se registre el deterioro la entidad no residente no haya estado sujeta en el

extranjero a un impuesto análogo al de Sociedades español con un tipo nominal de al menos el 10%.

1.2.3 Exención por doble imposición

No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones respecto de las que se cumplen los requisitos para aplicar la exención por doble imposición interna o, en el caso de participaciones residentes en el extranjero, que no se cumpla el requisito de que la entidad haya tributado en el extranjero como mínimo a un tipo nominal del 10%.

1.2.4 Deducción por doble imposición internacional

Se matiza que el régimen se aplicará respecto de las rentas positivas integradas en la base imponible, y se eliminan restricciones y limitaciones que recogía la norma para la integración en la base de determinadas rentas negativas (las obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente, así como las derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes adquiridas a entidades del grupo).

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - NOVEDADES SECTORIALES

En el mismo sentido que las modificaciones del IS, se trasladan las modificaciones necesarias a otras normas que prevén regímenes de tributación sectoriales. Así:

2.1 Régimen Fiscal de las Cooperativas

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, se establece con carácter indefinido la limitación en la compensación de cuotas negativas que preveía la D.T. Octava de la Ley 20/1990. De esta forma, los contribuyentes tendrán las siguientes limitaciones en la compensación de cuotas negativas, en función del INCN de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo:

- Si el INCN es superior a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, la limitación será del 50% de la cuota íntegra previa a dicha compensación.

- Si el INCN es superior a 60 millones de euros, la limitación será del 25% de la cuota íntegra previa a dicha compensación.

Tal y como estaba previsto hasta ahora, esta limitación no resultará de aplicación a las rentas derivadas de quitas y esperas producidas por acuerdo con acreedores no vinculados con el contribuyente.

Por su parte, para los restantes contribuyentes, la limitación de la compensación de cuotas negativas para el ejercicio 2016 será del 60% de la cuota íntegra previa a dicha compensación, y del 70% a partir de 2017.

2.2 Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario - SOCIMI

Se modifica el régimen de tributación para las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de participaciones en el capital social de entidades acogidas a este régimen.

Tal y como se regulaba hasta la fecha, cuando estas rentas fueran obtenidas por contribuyentes del IS o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del IS. No obstante, con efectos desde el 1 de enero de 2017, la inaplicación de dicha exención se referirá, tan sólo, a la obtención de rentas positivas.

3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

Al igual que ya sucediera en ejercicios anteriores, la norma regula la eliminación de la bonificación estatal del 100 por 100 aplicable sobre la cuota íntegra del impuesto para el ejercicio 2017. En consecuencia, se continúa con el restablecimiento temporal del IP para el próximo año aunque se establece la supresión del pago de la cuota de este impuesto para 2018.

No obstante, habrá que considerar las normas propias que hubieran determinado las Comunidades Autónomas en relación con la tributación en este impuesto.

4. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO

Se modifica el apartado segundo del artículo 65 de la Ley General Tributaria (LGT), añadiendo nuevos supuestos de deudas inaplazables.

Así, con efectos 1 de enero de 2017, no podrán ser objeto de aplazamiento, además de las deudas reguladas hasta ahora, las siguientes:

- Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación del procedimiento.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos (como el IVA o el IGIC) salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Las derivadas de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, las deudas inaplazables tampoco podrán ser satisfechas mediante el pago en especie regulado en el artículo 60 de la LGT.

5. OTRAS NOVEDADES

5.1 Impuestos Especiales

En el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y en el Impuesto sobre Productos Intermedios se incrementa un 5% la fiscalidad del consumo de estos productos, tanto en la península como en las Islas Canarias.

Por su parte, en el Impuesto sobre las Laboras del Tabaco se incrementa el tipo impositivo específico en un 2,5% para los cigarrillos y en un 6,8% para picadura de liar.

5.2 Actualización de los valores catastrales

Se aprueban los coeficientes de actualización de los valores catastrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

De esta forma, se establecen diferentes coeficientes en función del año de entrada en vigor de los valores catastrales resultantes de un

procedimiento de valoración colectiva, que serán aplicados a aquellos municipios que han acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos para ello y que están incluidos en la Orden Ministerial HAP/1553/2016, de 29 de septiembre, publicada en el BOE del pasado 1 de octubre.

Esperando que esta nota les sea de utilidad, quedamos a su disposición para cualquier aclaración que precisen al respecto.

Montero Aramburu Abogados
Departamento Tributario