

AVANCE NORMATIVO NOVEDADES FISCALES DEL REAL DECRETO-LEY 3/2016

Diciembre 2016

S · U · M · M · A
The logo for Summa 4 Quatro features the word 'QUATRO' in a serif font. The letter 'Q' is stylized with a blue circle around its top-left corner, and a blue horizontal line extends from the top of the 'Q' across the top of the 'U', 'M', and 'M'.

ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

- I. INTRODUCCIÓN: Página 3-5
- II. MPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Páginas 6-24
- III. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: Páginas 25
- IV. IMPUESTOS ESPECIALES: Páginas 26
- V. LEY GENERAL TRIBUTARIA: Páginas 27
- VI. COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN DE VALORES CATASTRALES: Páginas 28-29

I. INTRODUCCIÓN

Recientemente, han sido aprobadas diversas normas mediante las cuales se han introducido modificaciones en materia tributaria respecto de los ejercicios 2016 y 2017.

A este respecto, el pasado 3 de diciembre, se publicó 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 (en adelante, “**RDL 3/2016**”), mediante el cual se introducen numerosas reformas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “**IS**”), el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “**IP**”), los Impuestos Especiales (en adelante, “**IIEE**”), la Ley General Tributaria (en adelante, “**LGT**”) y en los coeficientes de actualización de los valores catastrales.

Las modificaciones introducidas tienen como principal objetivo ensanchar la base imponible del IS y aumentar la recaudación. De esta manera, las principales medidas adoptadas en sede del IS incluyen (i) la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que se trate de participaciones que den derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas (i.e. dividendos y plusvalías generadas en la transmisión de las participaciones), (ii) la reversión de los deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en los periodos impositivos previos al ejercicio 2013, y (iii) la modificación del límite aplicable a la compensación de bases imponibles negativas para las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros, así como del límite a la aplicación de deducciones por doble imposición internacional.

Teniendo en cuenta lo anterior, es nuestro deseo hacerles llegar el presente avance informativo al objeto de exponer las principales novedades fiscales introducidas por el RDL 3/2016 que, a modo de síntesis, indicamos en el siguiente cuadro:

I. INTRODUCCIÓN

MODIFICACIÓN NORMATIVA	EFECTOS		VARÍA EN FUNCIÓN DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS
	2016	2017	
Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (1)	Si	Si	SI
Limitación a la integración de deterioros de créditos (1)	Si	Si	SI
Limitación a la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición (1)	Si	Si	SI
Reversión de pérdidas por deterioro de valores anteriores a 2013 (2)	Si	Si	No
Rentas negativas obtenidas mediante establecimiento permanente (2)	No	Si	No
Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores (3)	No	Si	No

- (1) La limitación aplica con efectos desde el 1 de enero de 2016, afectando a los contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros.
- (2) La medida aplica con efectos desde el 1 de enero de 2016.
- (3) Se introducen restricciones a la deducibilidad fiscal de las rentas negativas por transmisión de valores con efectos desde el 1 de enero de 2017.

I. INTRODUCCIÓN

MODIFICACIÓN NORMATIVA	EFECTOS		VARÍA EN FUNCIÓN DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS
	2016	2017	
Pérdidas por deterioro de valores (3)	No	Si	No
Exención sobre las rentas negativas obtenidas mediante establecimiento permanente (3)	No	Si	No
Modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio (3)	No	Si	No
Modificaciones en la Ley General Tributaria (3)	No	Si	No
Modificaciones de los valores catastrales (3)	No	Si	No
Modificaciones en los Impuestos Especiales (4)	Si	Si	No

(3) Se introducen variaciones en el tratamiento fiscal con efectos desde el 1 de enero de 2017.

(4) Las modificaciones aplican con efectos desde el 3 de diciembre de 2016.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (CON EFECTOS DESDE 1 DE ENERO DE 2016)

Se modifica la limitación aplicable con carácter general tanto en el ejercicio 2016 como en el ejercicio 2017 y siguientes, del 60% y del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de bases imponibles negativas (en adelante, “**BINS**”), respectivamente, para introducir los siguientes límites aplicables a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 en adelante, en función del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	LÍMITE APLICABLE EJERCICIO 2016	LÍMITE APLICABLE A PARTIR DEL EJERCICIO 2017
Inferior a 20 millones de euros	60% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	70% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS
Entre 20 y 60 millones de euros	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS
Igual o superior a 60 millones de euros	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS

No obstante, y en todo caso, las BINS serán compensables sin limitación alguna hasta 1 millón de euros.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Limitación a la integración de dotaciones por deterioro de créditos y otros activos de deudores, y dotaciones a aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido (CON EFECTOS DESDE 1 DE ENERO DE 2016)

Se modifica la limitación aplicable a la integración de las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos de deudores, y dotaciones a aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido, tanto en el ejercicio 2016 como en el ejercicio 2017 y siguientes, del 60% y del 70% de la base imponible previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas, respectivamente, para introducir los siguientes límites aplicables, en función del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	LÍMITE APLICABLE EJERCICIO 2016	LÍMITE APLICABLE A PARTIR DEL EJERCICIO 2017
Inferior a 20 millones de euros	60% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	70% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS
Entre 20 y 60 millones de euros	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS
Igual o superior a 60 millones de euros	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Modificaciones en el Régimen de consolidación fiscal (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2016)

Se introducen una serie de modificaciones en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de recoger las modificaciones normativas en régimen individual en relación con los siguientes conceptos:

- Limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, individuales y del grupo fiscal.
- Limitación a la integración de dotaciones por deterioro de créditos y otros activos de deudores, y dotaciones a aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferidos, individuales y del grupo fiscal.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Limitación a las deducciones por doble imposición (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2016) (*)

Los contribuyentes del IS cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior hubiera sido, al menos, 20 millones de euros deberán aplicar una nueva limitación sobre el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional señaladas a continuación, del 50% de la cuota íntegra:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente, regulada en el artículo 31 de la Ley del IS.
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional por dividendos y participaciones en beneficios regulada en el artículo 32 de la Ley del IS.
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o a dividendos procedentes de rentas imputadas por el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, regulado en el artículo 100.11 de la Ley del IS.
- Régimen transitorio del IS aplicable a las deducciones para evitar la doble imposición, bajo la Disposición Transitoria Vigésima Tercera.

Las deducciones para evitar la doble imposición no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en los periodos impositivos siguientes.

(*) Con anterioridad a la entrada en vigor del RDL 3/2016, las deducciones para evitar la doble imposición incluidas en los artículos 31 y 32 de la LIS podían deducirse hasta el límite de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España por las rentas de haber sido obtenidas en España, sin que resultaran aplicables limitaciones adicionales.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en el fondos propios de entidades anteriores a 2013 (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2016)

Se incorpora un importe mínimo para la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en sede del IS, en aquellos períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Esta reversión se realizará por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años, durante cada uno de los cinco períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2016. En caso de haberse producido la reversión por un importe superior, el saldo pendiente se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

Por último, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se produzca la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de dicha transmisión.

Con anterioridad a la entrada en vigor del RDL 3/2016, la integración de la reversión de las pérdidas por deterioro se realizaba tomando la diferencia positiva entre el valor contable de los fondos propios al final del ejercicio y al inicio del mismo, con el límite de dicha diferencia.

A este respecto, nos gustaría destacar que se trata de una modificación normativa de carácter claramente retroactivo cuya interpretación y alcance será previsiblemente conflictiva en su aplicación y que para determinados contribuyentes puede significar un sustancial incremento de su deuda tributaria por el IS (sin que dicho incremento sea el reflejo de una mayor capacidad económica. Adicionalmente, destacar el efecto negativo que el registro de pasivos diferidos puede suponer a las cuentas anuales del ejercicio 2016.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (EP) anteriores a 2013 (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2016)

De conformidad con la redacción dada por el RDL 3/2016, en caso de transmisión de un EP, con independencia de que dicha transmisión se realice de conformidad con las normas contenidas en el Régimen Especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS (en adelante, “**Régimen especial de operaciones de reestructuración**”), la base imponible de la entidad transmitente deberá incrementarse en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el EP en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013, sobre las rentas positivas netas generadas por el EP en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, con el límite de la renta positiva generada como consecuencia de la propia transmisión del EP.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017)

De conformidad con el artículo 11.10 de la Ley del IS, las rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades (i.e. de conformidad con los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio), se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. Adicionalmente, dichas rentas negativas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, sujeto a que se cumplan ciertas condiciones.

Para la deducibilidad de las rentas negativas, además de la transmisión a terceros, se introducen los siguientes requisitos adicionales:

- Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se ostente una participación del 5% o mayor, ni superior a 20 millones de euros y,
- Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión, la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento o sea residente en un país con un Convenio de Doble Imposición con clausula de intercambio de información con España.

En todo caso, la limitación no resultará de aplicación en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración, o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pérdidas por deterioro de valores (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017)

Se modifica 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.

Así, mientras con anterioridad a la entrada en vigor del RDL 3/2016 se mantenía la no deducibilidad estricta de cualquier pérdida por deterioro derivada de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, a partir de 1 de enero de 2017, la deducibilidad de dichas pérdidas por deterioro se difiere a la transmisión de los valores, quedando vinculada a la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- Que no se ostente una participación del 5% o mayor, ni superior a 20 millones de euros, ni se haya mantenido dicha participación ininterrumpidamente durante el año anterior y,
- Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca el deterioro, la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento, o sea residente en un país que haya suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición con clausula de intercambio de información con España.

Por otro lado, la deducibilidad de dichos deterioros se producirá siempre que se cumplan las circunstancias señaladas durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Gastos no deducibles (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017)

En línea con lo anterior, se incluyen dos nuevos supuestos de gastos fiscalmente no deducibles en el IS.

En este sentido, el RDL 3/2016 señala que las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles cuando se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se ostente una participación igual o superior al 5% ni superior a 20 millones de euros, y se haya mantenido dicha participación ininterrumpidamente durante el año anterior y,
- Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca el deterioro, la entidad participada no haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento o que no residan en un país que haya suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición con clausula de intercambio de información con España.

Por otro lado, se introduce un nuevo supuesto de gastos fiscalmente no deducibles mediante el cual se estipula que no tendrán la consideración de deducibles las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de las que se cumplan las circunstancias señaladas anteriormente, y que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, previamente, se hubiera integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Visión global del tratamiento tributario de las transmisiones de valores, con efectos a a partir del 1 de enero de 2017

Sin perjuicio de las mejoras técnicas señaladas con anterioridad en relación con la transmisión de valores, a los efectos de dar una visión global de los cambios introducidos y facilitar su comprensión, nos gustaría destacar que el objetivo de la reforma es limitar la deducibilidad fiscal de las rentas negativas derivadas de dichas transmisiones a supuestos concretos. Así, entre otros, destacan los siguientes:

- En caso de transmisión de participaciones que representen al menos el 5% del capital o de los fondos propios de la entidad participada o su valor de adquisición fuera superior a 20 millones de euros, la deducibilidad de las pérdidas generadas como consecuencia de su transmisión serán deducibles sólo en el momento de la extinción de la entidad participada. Este mismo supuesto resulta aplicable a la transmisión de acciones de entidades no residentes que no hubieran estado sometidas a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10%.
- En caso de transmisión de valores cuyo porcentaje de participación sea inferior al 5% y su valor de adquisición no superara los 20 millones de euros, las pérdidas generadas como consecuencia de la transmisión serán deducibles sin esperar al momento de la extinción de la entidad participada. Este mismo supuesto resulta aplicable a la transmisión de acciones de entidades no residentes que hubieran estado sometidas a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10% y cuyo porcentaje de participación sea inferior al 5% y su valor de adquisición no superara los 20 millones de euros.

La justificación de este régimen viene dado por el tratamiento como renta exenta a las rentas positivas derivadas de la transmisión de valores y su homologación con otros entornos jurídicos.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017) (I)

En relación con los requisitos que deben cumplirse para que resulte aplicable el mecanismo de exención de la doble imposición sobre dividendos, se matiza que el requisito de tributación mínima (i.e. la entidad participada debe haber estado sujeta y no exenta a un impuesto análogo al IS, a un tipo nominal no inferior al 10%) no se entenderá cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Por otro lado, se modifica y aclara el tratamiento aplicable en relación con la exención de la imposición en caso de transmisión de acciones y participaciones en fondos propios de entidades.

A este respecto, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de una operación de aportación de las características a continuación expuestas, salvo que se acredite que la entidad adquirente hubiera integrado esa renta en su base imponible, en aquellos casos en los que la participación en una entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de operaciones de reestructuración y la aplicación del mismo hubiera determinado la no integración de rentas en sede del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, “**IRNR**”), derivadas de:

- La aportación de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de participación mínima (i.e. participación del 5% o de 20 millones de euros, y tenencia de un año) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, no se hubiera cumplido el requisito de tributación mínima (i.e. 10%) o,
- La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017) (II)

Adicionalmente, se incorpora que cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de operaciones de reestructuración y la aplicación del mismo hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, „**IRPF**”), derivadas de la aportación de participaciones en entidades, en caso de que las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo. En estos casos pueden existir supuestos de sobreimposición.

Por otro lado, se establece la no integración en la BI de las rentas negativas que se derivaran de la transmisión de la participación en una entidad cuando se cumpla alguno de los siguientes criterios:

- Que se cumplan los requisitos de participación mínima anteriormente señalados (i.e. participación de al menos el 5% o 20 millones de euros, tenencia de la participación de 1 año). Matiza la norma que el requisito se entenderá cumplido cuando el porcentaje o el importe se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.
- En caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito de tributación nominal mínima (i.e. 10%).

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017) (III)

Asimismo, en aquellos supuestos que no se incardinan dentro de los casos señalados anteriormente, serán aplicables las siguientes normas en relación con la integración de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones:

- En el caso de que la participación hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del grupo (de conformidad con el artículo 42 del Código de Comercio), dichas rentas negativas se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.
- El importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se inicie en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación del mecanismo de exención.

Finalmente, se elimina el tratamiento de integración de rentas negativas derivadas de las transmisiones sucesivas de valores homogéneos.

Por último, en relación con el mecanismo de exención, se introduce una nueva regla por la cual parece que únicamente tendrán la consideración de fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo el supuesto de que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración societaria.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017) (IV)

No obstante lo anterior, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017) (V)

Con el propósito de resumir el tratamiento fiscal aplicable a las participaciones en entidades, a continuación sintetizamos la aplicación de las modificaciones explicadas anteriormente en el siguiente cuadro:

Tipo de cartera de participación	Fiscalidad de las pérdidas por deterioro	Fiscalidad de las pérdidas por transmisión	Fiscalidad de las pérdidas por extinción de la participada
No cumple el requisito de tributación mínima en la entidad participada extranjera	No deducible	No deducible	Deducible
No cumple el requisito de participación mínima pero cumple el requisito de tributación mínima en la entidad participada extranjera	No deducible	Deducible	Deducible
Cumple los requisitos de participación mínima y de tributación mínima en la entidad participada extranjera	No deducible	No deducible	Deducible pero minorado en dividendos exentos
Cartera mantenida para negociar: participaciones que cumplan el requisito de participación mínima o no cumplan el requisito de tributación mínima en la entidad participada extranjera	No deducible la disminución del valor derivada de la aplicación del criterio del valor razonable que se imputen a PyG salvo que se integre previamente un incremento de valor del mismo importe	Deducible con excepción de las participaciones que cumplan los requisitos de participación y tributación mínima	Deducible pero minorado en dividendos exentos

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Exención sobre las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017)

Se establece la no integración de rentas negativas obtenidas en el extranjero por medio de un EP, señalando que tampoco serán objeto de integración las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

No obstante lo anterior, se mantiene la deducibilidad fiscal de las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. A este respecto, el importe de dichas rentas negativas deberá minorarse en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente

Se limita la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición jurídica a aquellos casos en que se integren rentas positivas en la BI del contribuyente, que hubieran sido obtenidas y gravadas en el extranjero.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Régimen especial de operaciones de reestructuración: Normas para evitar la doble imposición (CON EFECTOS DESDE EL 1 DE ENERO DE 2017)

Con anterioridad a la entrada en vigor del RDL 3/2016, la redacción de la Ley del IS permitía al socio aplicar el mecanismo de exención sobre dividendos o por rentas derivadas de la transmisión de la participación, independientemente de cual fuera el porcentaje de participación y su antigüedad, al objeto de evitar la doble imposición que pudiera originarse en las operaciones de aportación de rama de actividad, canje de valores y aportación no dineraria especial.

El RDL 3/2016, amplía dicha norma al permitir la aplicación del mecanismo de exención a las rentas que se generaran como consecuencia de cualquier otra operación societaria cuando, con carácter previo, se hayan integrado en la base imponible de la entidad adquirente las rentas imputables a los bienes aportados.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas de cooperativas

Con efectos desde 1 de enero de 2016, y aplicable a aquellas cooperativas cuyo INCN sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores, se modifica la limitación aplicable a la compensación de BINS tanto en el ejercicio 2016 como en el ejercicio 2017 y siguientes, del 60% y del 70% de la cuota íntegra previa a la propia compensación de BINS, respectivamente, para introducir los siguientes límites aplicables a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 en adelante.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	LÍMITE APLICABLE EJERCICIO 2016	LÍMITE APLICABLE A PARTIR DEL EJERCICIO 2017
Inferior a 20 millones de euros	60% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS	70% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS
Entre 20 y 60 millones de euros	50% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS	50% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS
Igual o superior a 60 millones de euros	25% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS	25% de la cuota íntegra previa a la compensación de BINS

No obstante, y en todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

Con efectos desde 1 de enero de 2017, y aplicable a las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, “**SOCIMI**”), el RDL 3/2016 matiza que las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen especial de SOCIMIs, no darán derecho a la aplicación del mecanismo de exención sobre rentas derivadas de la transmisión de participaciones, en relación con las rentas positivas obtenidas.

Ampliación de la vigencia del impuesto

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, reestableció el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “IP”) con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012. Este régimen se ha venido ampliando sucesivamente mediante las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los ejercicios subsiguientes.

El RDL 3/2016 amplía la vigencia del IP durante el ejercicio 2017, por lo que resultará exigible su gravamen en el referido ejercicio. Asimismo, no resultará aplicable la bonificación del 100% en la cuota íntegra del IP hasta 2018.

No obstante lo anterior, deberá tenerse en cuenta la normativa específica de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente, ya que la tributación puede no ser igual en cada Comunidad Autónoma. A este respecto, los contribuyentes que sean residentes en la Comunidad Autónoma de Madrid seguirán, en principio, sin tributación efectiva en sede del IP.

IV. IMPUESTOS ESPECIALES

Impuesto Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

Disposiciones particulares en relación con Canarias:

Se elevan los tipos impositivos aplicables relativos al Impuesto sobre Productos Intermedios.

Se incrementa el tipo impositivo en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Impuesto sobre Productos Intermedios

Se incrementan los tipos impositivos.

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

Se incrementa el tipo impositivo del Impuesto.

Se incrementan los tipos aplicables en el Régimen de destilación artesanal.

Se incrementan los tipos aplicables en el Régimen de cosechero.

Impuesto sobre las Labores del Tabaco

Se produce un incremento en la tarifa aplicable al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, aplicable tanto a cigarrillos como a picadura de liar.

V. LEY GENERAL TRIBUTARIA

Con efectos desde 1 de enero de 2017, se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “**LGT**”).

De esta manera, se inadmite de forma expresa el pago en especie de aquellas deudas tributarias que tengan la condición de inaplazables.

A este respecto y en línea con lo anterior, se amplían los supuestos en los que la deuda tributaria no puede ser objeto de aplazamiento fraccionamiento siendo, por tanto, deudas inaplazables sobre las cuales no cabe el pago en especie, a los siguientes supuestos:

- Retenciones e ingresos a cuenta en todo caso.
- 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 previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante lo anterior, aquellos aplazamientos o fraccionamientos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2017, se regirán por la normativa anterior hasta la fecha de conclusión.

VI. VALORES CATASTRALES

Se aprueban los coeficientes de actualización de valores para el ejercicio 2017.

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coefficiente de actualización
1984,1985,1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1.08
1994	1.07
1995	1.06
1996	1.05
1997, 1998, 1999 y 2000	1.04
2001, 2002 y 2003	1.03
2005, 2006, 2007, 2008 y 2009	0.92
2010	0.90
2011	0.87

VI. VALORES CATASTRALES

Los coeficientes señalados anteriormente se aplicarán a los municipios incluidos en la Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre, sobre la base de los siguientes criterios:

- Cuando se trate de bienes inmuebles valorados conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2016.
- Tratándose de valores catastrales notificados en el ejercicio 2016, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en el mencionado ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.
- Cuando se trate de bienes inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, en virtud de las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.



ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

Carlos Perez Medina

Socio

carlos.perez@summa4.es

Número de teléfono: +34 91 1102047

Gonzalo de Montis Kramer

Socio

gonzalo.montis@summa4.es

Número de teléfono: +34 91 1102049