



FLASH ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

COMENTARIOS A LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS DEL REAL DECRETO LEY 3/2016.

1. Introducción

El pasado 3 de diciembre se ha publicado el [Real Decreto-ley 3/2016](#) 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 dicha norma se modifican las siguientes leyes tributarias: Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto-ley 13/2011 por el que se restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, Ley 58/2003 General Tributaria, Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, Ley 11/2009 que regula las SOCIMI y además se actualizan los valores catastrales de 2.452 municipios.

Según la exposición de motivos se trata de medidas tendentes a consolidar las finanzas públicas. En especial, por un lado, se produce un ensanchamiento de bases en el Impuesto sobre Sociedades con aplicación para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017 con las siguientes medidas: en primer lugar impidiendo la deducción de las minusvalías producidas en la transmisión de participaciones con derecho a la exención en general y además de las participaciones en no residentes que no lo tengan si las participadas no están sometidas en el país de residencia a un tipo nominal mínimo del 10% en impuesto similar a nuestro impuesto societario; en segundo lugar se limita la posibilidad de deducir las disminuciones de valor de carteras por su valoración a valor razonable; y por último se elimina la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero.

Ya para ejercicios iniciados en 2016 y, por lo tanto, aplicables en el cálculo del pago fraccionado por el sistema de base que se ha de presentar antes del 20 de diciembre próximo se establecen dos cambios: se vuelve a la limitación de compensación de bases negativas para entidades con importe neto de cifra de negocios (INCN) de 20 millones de euros o más, en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio del 50 y 25%, en función de que no lleguen a los 60 millones de euros o los alcancen, respectivamente; y también para esas entidades con INCN de 20 millones de euros o más se limita el importe anual de la suma de deducciones por doble imposición interna e internacional, del ejercicio o pendientes de deducir, al 50% de la cuota íntegra previa a dicha deducción.

Finalmente, esta norma también recoge medidas en materia social como la actualización del tope máximo de cotización en el Sistema de Seguridad Social y de los incrementos del tope máximo y de las bases máximas de cotización y del límite máximo de las pensiones, previendo que se ajusten a las recomendaciones del Pacto de Toledo.

Para un examen en profundidad de las normas adoptadas adjuntamos un documento de la AEDAF que puede revisar haciendo clic [aquí](#).

2. Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Limitación a la deducción de pérdidas por transmisión de participaciones (art. 21 LIS). Aplicable en 2017

- ✓ El requisito adicional al de participación significativa, que han de cumplir las participaciones en entidades no residentes para que puedan gozar de exención los dividendos que repartan o las plusvalías cuando se transmitan, que seguirá siendo, como hasta ahora, que la participada esté sometida a un impuesto similar al nuestro con un tipo nominal mínimo del 10%, nunca se entenderá cumplido si reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la UE y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.
- ✓ Se impide la deducción de las pérdidas que se produzcan en la transmisión de participaciones de entidades residentes que cumplan las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión –participación significativa del 5% o valor de adquisición de 20 millones de euros, si bien se entiende cumplido si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión-. Asimismo se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de

participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.

- Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial
- Por lo tanto, se integrarán las pérdidas derivadas de transmisión de participaciones residentes solo cuando en cualquier día del año anterior no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5% o un valor de adquisición de 20 millones y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje pero cumplir el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada. Si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, tampoco será plena la integración de las rentas negativas en la base imponible en los siguientes casos – que como hasta ahora se limitaba la integración de pérdidas-:
 - Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas por la anterior y que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.
 - También se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.
 - Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.
 - Como no se permite la integración de pérdidas por transmisión de participaciones salvo en contados casos, solo en estos –cuando ningún día del año anterior a la transmisión se cumple participación significativa y, en no residentes, cuando, además de eso, se cumpla el requisito de tipo mínimo de tributación- se establece una regla especial de imputación de dichas pérdidas, que teníamos ya en 2015, cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo –no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo-. Naturalmente esto no se aplica si se extingue la participada, salvo que sea por reestructuración.

Pérdidas por deterioro de participaciones (arts. 13.2 y 15.k).

- ✓ Se sigue impidiendo la deducción de las pérdidas por deterioro de valores que representen participación en el capital, pero se construye dicha prohibición a través de los dos preceptos que se mencionan en el encabezado. Primero negando al deducibilidad, en el artículo 15, en el caso de participaciones en entidades residentes si en el período en el que se registra el deterioro cumplen las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión y asimismo impidiendo la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%. Y segundo, estableciendo, en el artículo 13 que tampoco serán deducibles las pérdidas por deterioro de participaciones en los casos restantes.

- ✓ Reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de participaciones que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados antes de 01-01-13 (aplicable en 2016): se integrarán a un mínimo de la quinta parte de las mismas a partir ya de ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
 - En caso de que se produzca una reversión superior, por incremento de los fondos propios de la participada o porque se produzca una recuperación del valor contable, se integrará en base toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.
 - Si en los ejercicios iniciados desde 2016 a 2020 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Imposibilidad de deducir las rentas negativas producidas por valoración a valor razonable de carteras (art. 15.I). Aplicable en 2017

- ✓ Las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, no serán deducibles, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

Rentas de establecimientos permanentes (EP's) en el extranjero (art. 22 LIS). Aplicable en 2017

- ✓ Se elimina totalmente la posibilidad de integrar rentas negativas de EP's: hasta ahora solo podían integrarse las rentas negativas de EP's en el extranjero si se producían por transmisión del mismo o cese. Después de esta modificación se suprime también la posibilidad de deducir rentas negativas por transmisión de EP's, salvo en el caso de cese, aunque en ese caso minorando las mismas en el importe de las rentas positivas del EP con derecho a exención o a la deducción por doble imposición.
- ✓ Como es sabido, respecto de las rentas positivas de EP's con derecho a la exención se puede aplicar esta o las deducciones de los artículos 31 ó 32. Pues bien, a partir de 2017 se aclara que dicha opción se puede ejercitar por cada uno de los EP's de la entidad, incluso entre los que radiquen en un mismo país.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BIN's) y a la reversión de DTA para grandes empresas (DA 15ª LIS). Aplicable en 2016.

- ✓ Se vuelve a la limitación de la compensación de BIN's y de la reversión de determinados créditos fiscales al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización para entidades con INCN, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, de al menos 20 millones de euros. El límite será del 25% si el INCN fue de 60 millones de euros o más.

- ✓ Las entidades con INCN < 20 millones de euros seguirán aplicando en 2016 el límite del 60% y el mínimo del millón de euros. En 2017, si la norma no cambia, estos contribuyentes aplicarán el 70%.

La compensación de Bases Imponibles Negativas quedará como sigue:

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior	Año 2016 BIN's compensables	Año 2017 BIN's compensables
Inferior a 20.000.000 €	60% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €	60% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €
Igual o superior a 60.000.000 €	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €

Nuevo límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional (DA 15ª LIS). Aplicable en 2016.

- ✓ Solo se limita el importe a deducir a los contribuyentes con INCN de al menos 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.
- ✓ El límite de deducción en cuota es del 50% de la cuota íntegra.
- ✓ El límite opera sobre las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. (Aplicable a partir 2017)

El apartado 4 del artículo 21 de la LIS hace referencia a la aplicación de las reglas especiales para la aplicación de la exención en transmisiones de acciones y participaciones en fondos propios. El Real Decreto-ley introduce **dos modificaciones** en el apartado 4 del artículo 21: i) modifica la regla especial aplicable a transmisiones de valores y operaciones acogidas al régimen especial de fusiones del Capítulo VII del Título VII de la LIS; ii) suprime la regla especial aplicable a transmisiones sucesivas de valores homogéneos, dando una nueva redacción a la letra b) del apartado 4 del artículo 21.

Así y en relación con la primera de las modificaciones, el nuevo apartado a) del artículo 21 determina que en los casos en que la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS y la

aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de: (i) la aportación (la anterior redacción mencionaba transmisión) de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo o (ii) la aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente había integrado esa renta en su base imponible.

La anterior redacción establecía que la exención sólo se aplicaría sobre la renta que correspondiera a la diferencia positiva entre el valor de la transmisión y el valor de mercado en el momento de la adquisición.

La nueva redacción de la letra b) del apartado 4 del artículo 21 establece, adicionalmente, que cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivadas de la aportación de participaciones en entidades, en caso 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.

3. Modificación de la ley que regula el régimen fiscal de las cooperativas

Se limita ya para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 la compensación de cuotas tributarias negativas al 50 y 25% de la cuota íntegra previa a su compensación, en función de que el INCN alcance los 20 millones de euros sin llegar a los 60 o de que supere dicho importe, respectivamente, en línea con lo previsto para las BIN's en la LIS. Desaparece el mínimo del tipo medio aplicado al millón de euros.

Asimismo, las cooperativas con INCN inferior a 20 millones de euros seguirán pudiendo compensar cuotas negativas como estaba previsto, con un máximo del 60% de la cuota íntegra y aplicando el mínimo.

4. Impuesto sobre el Patrimonio

Se prorroga al 2017 la aplicación de este impuesto en los mismos términos que se hizo para 2016.

Si no se publicara una norma similar para 2018 se aplicaría en ese ejercicio una bonificación del 100% y no existiría obligación de declarar, salvo para ciertos supuestos.

5. Impuestos especiales

En el documento adjunto recogemos los nuevos tipos de gravamen que se exigirán a partir del día 3 de diciembre de 2016, entre otros, sobre los Impuestos sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el régimen de destilación artesanal o el régimen cosechero.

6. Aprobación de coeficientes de actualización de valores catastrales

Se aprueban dichos coeficientes para los municipios que lo han solicitado, 2.452, que son los que relaciona la [Orden HAP/1553/2016](#).

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

7. Modificación de la Ley General Tributaria

- ✓ Con efectos a partir de 01-01-17 se establecen nuevos supuestos de deudas que no podrán ser aplazadas o fraccionadas, a la vez que se declaran inadmisibles las solicitudes correspondientes (art. 65.2 LGT):

- En el caso de deudas del retenedor, que ya no se podían aplazar, se suprime la excepción establecida hasta ahora en los supuestos recogidos en el artículo 82.2.b) de la ley.
- Las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias suspendidas previamente durante los recursos o reclamaciones.
- Las deudas derivadas de tributos repercutidos, como el IVA, excepto que se pruebe que las cuotas repercutidas no fueron pagadas.
- Las deudas por pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Se hace necesario recordar que el efecto de la inadmisión de la solicitud aplazamiento consiste en que la deuda se encontrará ya en periodo en ejecutiva y no se otorgará un plazo para efectuar el pago de la deuda en fase voluntaria lo que puede determinar la exigencia automática de los recargos de apremio.

8.- Aprobación del nuevo sistema de información inmediata del IVA.

El día 6 de diciembre de 2016 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

A pesar de que en la última reunión del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, celebrada en Madrid el pasado 25 de octubre, se informó de que el sistema no entraría en vigor el 1 de enero de 2017, sino que durante el ejercicio de 2017 se realizarían pruebas piloto y que probablemente el sistema entraría en vigor en 2018, el Real Decreto 596/2016 establece que el sistema **entre en vigor el próximo 1 de julio de 2017.**

Las principales características del SII son las siguientes:

8.1) ÁMBITO DE APLICACIÓN

El nuevo SII será aplicable con carácter obligatorio a los sujetos pasivos que actualmente tienen obligación de autoliquidar el IVA mensualmente:

- Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA).
- Grandes Empresas
- Grupos de IVA
- El nuevo SII también será aplicable a los sujetos pasivos que, voluntariamente, decidan acogerse al mismo.

8.2) INFORMACIÓN SOMETIDA AL SII

Los sujetos pasivos acogidos al SII están obligados a llevar, a través de la Sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, los siguientes Libros Registro:

- Libro registro de facturas expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

8.3) PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades acogidas al SII, de para deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

8.4) PLAZOS PARA LA REMISIÓN ELECTRÓNICA DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN.

A) Facturas expedidas

Se remitirán en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

Por excepción, el plazo de cuatro días naturales queda fijado en ocho días naturales para, entre otros casos, las facturas expedidas desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2017.

B) Facturas recibidas

Se remitirán en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

En el caso de las operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

C) Operaciones intracomunitarias

Se remitirán en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

D) Información sobre bienes de inversión

Se remitirán dentro del plazo de presentación del último periodo de liquidación del año (hasta el 30 de enero).

En el cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

8.5) ELIMINACIÓN DE OTRAS OBLIGACIONES INFORMATIVAS

Aquellos sujetos pasivos sometidos al SII no quedarán obligados a la presentación de las declaraciones informativas (Modelos 347, 340 y 390).

8.6) OPERACIONES DEL PRIMER SEMESTRE DE 2017.

La obligación de remitir los registros de facturación correspondientes al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2017 ,se realizará entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.