

A) Breves 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 tres importantes cambios: primero, 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 20%, en función de que no lleguen a los 60 millones de euros o los alcancen, respectivamente; segundo, 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; y tercero, se obliga a la reversión de los deterioros de cartera deducidos antes de 2013 al menos por quintas partes en el primer ejercicio iniciado en 2016 y en los cuatro siguientes.

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.

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 y no residentes que cumplan la primera de 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 la misma 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. No obstante, podrán compensar el importe mínimo de 1 millón de euros.
- ✓ 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%.

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.

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.

5. Impuestos especiales

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.

Impuesto sobre Productos Intermedios en Canarias

- ✓ Será exigible a los siguientes tipos:
 - Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 30,14€ por hectolitro (antes 28,70€).
 - Los demás productos intermedios: 50,21€ por hectolitro (antes 47,82€).

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en Canarias

- ✓ Se exigirá al tipo de 750,36€ por hectolitro de alcohol puro (antes 714,63€).

Impuesto sobre productos intermedios

- ✓ Con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 38,48€ por hectolitro (antes 36,65€).
- ✓ Los demás productos intermedios: 64,13€ por hectolitro (antes 61,08€).

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

- ✓ El impuesto se exigirá al tipo de 958,94€ (antes 913,28€) por hectolitro de alcohol puro.

Régimen de destilación artesanal

- ✓ Tarifa primera y segunda: se exigirá al tipo de 839,15€ por hectolitro de alcohol puro (antes 799,19€).
- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34€ por hectolitro de alcohol puro. (antes 622,23€).

Introducción de bebidas derivadas fabricadas en otros Estados miembros por pequeños destiladores

- ✓ El tipo aplicable en relación con las bebidas derivadas fabricadas por productores independientes situados en otros Estados miembros que obtienen una producción anual que no exceda de 10 hectolitros de alcohol puro, será de 839,15€ por hectolitro de alcohol puro (antes 799,19€).
- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34 € por hectolitro de alcohol puro (antes 622,23€).

Régimen de cosechero

- ✓ Cuando las bebidas derivadas obtenidas en régimen de destilación artesanal se destinen directamente desde fábrica al consumo de los cosecheros, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, el tipo impositivo aplicable será de 226,36€ por hectolitro de alcohol puro (antes 215,58€).
- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo aplicable será de 175,40€ por hectolitro de alcohol puro (antes 167,05€).

Impuesto sobre las labores del tabaco

En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco se incrementa el peso del componente específico frente al componente ad valorem a la vez que se efectúa el consiguiente ajuste en el nivel mínimo de imposición, tanto para cigarrillos como para picadura para liar.

- ✓ Epígrafe 2. Cigarrillos: quedan gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - Tipo proporcional: 51 por 100.
 - Tipo específico: 24,7€ por cada 1.000 cigarrillos.
 - El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 131,5€ por cada 1.000 cigarrillos (antes 128,65€) y se incrementará hasta 141€ (antes 138€) cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196€ por cada 1.000 cigarrillos.
- ✓ Epígrafe 3. Picadura para liar: queda gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - Tipo proporcional: 41,5 por 100.
 - Tipo específico: 23,5€ por kilogramo (antes 22€).
 - El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 98,75€ por cada kilogramo (antes 96,5€) y se incrementará hasta 102,75€ (antes 100,5€) cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165€ por kilogramo.

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	Coeficiente 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 pueden 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 no fueron pagadas.
 - Las deudas por pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.