



Nuevas medidas tributarias para reducir el déficit público (diciembre 2016)

Tax Alert



3 diciembre 2016

kpmgabogados.es
kpmg.es

Nuevas medidas tributarias para reducir el déficit público (diciembre 2016)

Contexto económico

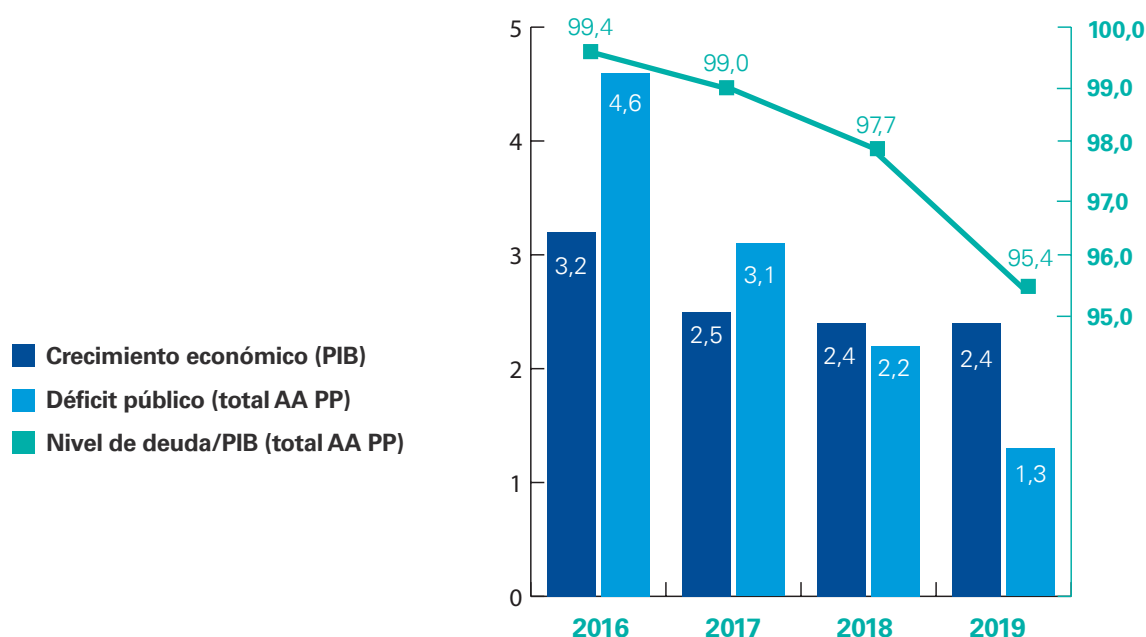
El nuevo Gobierno de España ha realizado una actualización del cuadro macroeconómico del país para el período 2017-2019, con el doble objetivo de aproximarse a los compromisos de consolidación de las finanzas públicas acordados con la Unión Europea para la reducción del déficit público, y establecer un punto de partida para la preparación de los Presupuestos del Estado para 2017.

Dos son las grandes cuestiones en este dibujo macroeconómico, que conviene apuntar aunque sea brevemente, puesto que es el contexto en el que se justifica el paquete de medidas de incremento de impuestos y lucha contra el fraude fiscal anunciado en el Consejo de Ministros del día 2 de diciembre, que se comentan en este documento.

En primer lugar, el Gobierno ha decidido formular el techo de gasto no financiero del Estado para 2017 en una cifra de 118 mil millones de euros, coincidente con el nivel de gasto realizado en 2016. Constante el gasto público, el objetivo de reducción del déficit para 2017 va a necesitar una aportación extra de ingresos de 16 mil millones de euros, que en su mayor parte ha de conseguirse gracias al crecimiento económico, si bien adicionalmente exige un incremento en la recaudación tributaria que se cifra para 2017 en 7.500 millones de euros, objetivo que se afronta con este anunciado paquete de medidas.

En segundo lugar, tal y como exige la Ley de Estabilidad Presupuestaria, el Gobierno va a remitir a las Cortes los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda para 2017-2019.

Y así, vaticinando un entorno de baja inflación, superávit externo, tipos de interés bajos e incluso una moderación de la demanda interna, se hacen públicos los siguientes objetivos:



Un paquete fiscal bajo tres instrumentos jurídicos

En este marco macroeconómico, el Gobierno ha anunciado la utilización de **tres instrumentos jurídicos para lanzar su primer paquete de medidas fiscales**, condicionado por la necesidad de alcanzar pactos con las restantes fuerzas políticas. Son los siguientes:

- I. EL REAL DECRETO-LEY:** En primer lugar, el Gobierno ha aprobado, en el Consejo de ministros del 2 de diciembre de 2016, 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 RD-ley 3/2016 o RD-ley).

Este RD-ley debería ser el resultado de un pacto político para conseguir su entrada en vigor inmediata y su convalidación parlamentaria, que se quiere alcanzar en este mes de diciembre.

Su contenido es fundamentalmente de **medidas tributarias**, las cuales pueden resumirse como sigue:

- 1) Aunque la estructura general del **Impuesto sobre Sociedades** (IS) permanece inalterada con referencia a la reforma del mismo con efectos 2015, se incluyen algunas medidas puntuales tendentes a incrementar la recaudación del impuesto en las grandes empresas (objetivo: 4.650 millones de euros en 2017), fundamentalmente relacionadas con diferimientos tributarios de créditos fiscales y ensanchamientos de base imponible.

Algunas de estas medidas afectarán a los períodos impositivos iniciados en 2016 (a pesar de promulgarse en el último mes del año, desplegarán sus efectos en todos los anteriores meses de forma retroactiva), como explicaremos posteriormente, y cabe considerar que no deban tomarse en consideración para el tercer pago fraccionado del impuesto de este año.

Es importante recordar que el pasado 30 de septiembre se aprobó el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, que modificó el régimen de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades de las grandes empresas, elevando significativamente su importe e incorporando a las arcas públicas una inyección de ingresos, para favorecer el cumplimiento de los objetivos de déficit marcados a nivel de la Unión Europea en este año. Aunque no se desprende del texto normativo, se deduce de la Exposición de Motivos del RD-ley que este sistema se mantendrá en 2017.

Contrariamente a lo publicado en determinados medios, no se produce un recorte de las deducciones existentes en el impuesto, ni se endurece la aplicación de la exención de dividendos y plusvalías de participaciones financieras cualificadas, ni se establecen nuevas reglas limitativas de la deducibilidad de los gastos financieros, a la vez que se respetan las reservas de capitalización y nivelación.

- 2) Modificación de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (**SOCIMI**).

Se modifica el tratamiento de las rentas obtenidas en la transmisión o el reembolso de la participación en el capital de las sociedades que apliquen el régimen fiscal especial de las SOCIMI. De esta manera, cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el art.21 de la LIS, si bien, y ésta es la novedad, únicamente en relación con las rentas positivas obtenidas. Por lo tanto, las pérdidas no se integrarán en la base imponible.

Recordemos que con carácter general, las SOCIMI no tributan en el IS, y el gravamen se produce en los socios vía recepción de dividendos o plusvalías por transmisión. La medida se alinea con la nueva limitación para integrar en la base imponible del IS las rentas negativas por transmisión de entidades con derecho a exención de rentas positivas por dividendos y plusvalías, que se comentará en el capítulo dedicado a las novedades en el IS, y que de este modo será igualmente aplicable a los inversores en SOCIMIs, **para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017**.

3) Prórroga para 2017 del **Impuesto sobre el Patrimonio**.

Recordemos que con efectos 1 de enero de 2008 se suprimió el gravamen derivado del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir. Para ello, el Legislador estableció una bonificación del 100% de la cuota íntegra del impuesto y eliminó la obligación formal de los sujetos pasivos de presentar la declaración y en su caso ingreso de la deuda tributaria.

Los efectos de la crisis económica determinaron la necesidad de restablecerlo. De esta manera, el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, recuperó esta figura impositiva con efecto para el ejercicio 2011, sin perjuicio de las particularidades aprobadas por las respectivas comunidades autónomas. El mismo ha sido prorrogado año tras año hasta 2016, y este RD-ley procede a su vez a prorrogarlo para 2017, retrasando la supresión del gravamen vía bonificación del 100% de la cuota a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

En este sentido, serán las comunidades autónomas, como en años anteriores, quienes tengan la llave para decidir la estructura de este impuesto en 2017, o incluso su bonificación parcial o total, como es el caso en 2016 de la Comunidad de Madrid.

4) Modificaciones en la Ley General Tributaria para restringir los **fraccionamientos y aplazamientos** de deudas tributarias.

En primer lugar debe señalarse que las novedades introducidas en materia de aplazamientos y fraccionamientos de deuda tributaria **entrarán en vigor el 1 de enero de 2017**. Así, los aplazamientos y fraccionamientos que se hayan iniciado antes de 1 de enero de 2017 se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión.

Las medidas adoptadas son para endurecer la concesión de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias.

De esta manera, se modifica el apdo. 2 del art.65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), para ampliar los supuestos en los que el pago de la deuda tributaria no puede ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, añadiendo a los ya existentes, los siguientes:

- Las obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar **pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades**. Resulta criticable que de este modo, muchas empresas verán prácticamente reducidas las posibilidades de aplazar o fraccionar el pago definitivo del Impuesto sobre Sociedades, al haberlo realizado vía pagos fraccionados donde tal derecho ha sido restringido.
- Las derivadas de **tributos repercutidos** (por ejemplo IVA), salvo en el caso de que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- En tercer lugar, las ejecuciones de **liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme, cuando previamente hubieran sido suspendidas** durante la tramitación del correspondiente recurso administrativo o reclamación en sede económico-administrativa o judicial.
- Finalmente, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las **retenciones e ingresos a cuenta**. Ya en la práctica, los órganos de recaudación rechazaban las solicitudes en este ámbito.

También se modifica el apdo. 2 del art. 60 de la LGT, añadiendo un párrafo que establece que el pago de deudas tributarias no dinerario sino en especie no podrá admitirse en aquellos casos en los que las deudas tributarias tengan el carácter de inaplazables, siendo objeto de inadmisión las solicitudes de pago que recaigan bajo esta casuística.

5) Aumentos en los impuestos especiales (**tabaco y alcohol**).

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE), regula entre otros, el Impuesto sobre Labores del Tabaco y los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas. Esta Ley es consecuencia de la transposición de las Directivas aprobadas por la UE armonizadoras de estos impuestos especiales.

En este RD-ley, el Gobierno ha modificado los tipos impositivos aplicables a estos bienes de consumo en base a la potestad normativa que le permiten dichas Directivas. Es ésta una medida doblemente recaudatoria, porque el aumento de los tipos impositivos aplicables implica indirectamente un aumento de la recaudación en el IVA, al incrementarse la base imponible del mismo, ya que comprende los impuestos especiales. Por lo tanto, el incremento de los tipos implica una concurrencia y superposición de impuestos, con el objetivo de gravar adicionalmente el consumo de estos bienes para, entre otras finalidades (adicionales a la recaudatoria), desincentivar su consumo por motivos extra-fiscales sanitarios o medioambientales.

Las novedades se centran en el incremento en un 5% de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Productos Intermedios y en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, tanto los exigidos en Península y Baleares como los aplicados en las Islas Canarias.

En lo que concierne al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se incrementa el peso del componente específico frente al componente ad valorem, tanto para cigarrillos (el tipo pasa de 24,1 euros a 24,7 euros por cada 1.000 cigarrillos) como en mayor proporción para picadura para liar (el tipo pasa de 22 euros por kilogramo a 23,5 euros). Adicionalmente se incrementan en ambas labores los tipos mínimos.

Ambos incrementos **se aplican desde el día 3 de diciembre de 2016**.

6) **Actualizaciones de valores catastrales.**

El artículo 32.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario prevé la posibilidad de actualización de valores catastrales mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año.

Como consecuencia del retraso en la formación de un nuevo gobierno, va a resultar imposible tramitar el proyecto de Ley de Presupuestos para 2017 antes de final de año, y dado que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se devenga el 1 de enero de cada año natural, y ante la repercusión que el valor catastral tiene en la base imponible de dicho impuesto y en definitiva en la cuota que resulta a ingresar, el Gobierno ha incluido la medida en este RD-ley. Con ello se contribuye a reforzar la financiación municipal.

El RD-ley también contiene **medidas no tributarias**, que si bien no son objeto de comentario en este documento, es interesante apuntarlas:

- 1) Se actualizan para el año 2017 las cuantías del **tope máximo de la base de cotización a la Seguridad Social**, en los regímenes que lo tengan establecido, así como de las **bases máximas de cotización** en cada uno de ellos, incrementándolas en un **3%** respecto a las vigentes en el presente ejercicio, situándolas en **3.751 euros al mes**.
- 2) También se incluye una medida tan significativa como la encomienda al Gobierno para fijar el **Salario Mínimo Interprofesional (SMI)** para 2017, que quedaría determinado para el 2017 en **23,59 euros/día ó 707,6 euros/mes**. Estas nuevas cuantías representan un **incremento del 8%**.

II. EL REAL DECRETO: En segundo lugar, **en las materias que son potestad del Gobierno se anuncia un inminente Real Decreto**. En él, se sitúa con papel protagonista un importante paquete de reforma de la gestión y control tributario en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), centrado en sistema de **Suministro Inmediato de Información (SII)**, que afectará a las grandes empresas (se calcula que en número de 62.000, que aglutinan el 80% de la facturación anual en España), con **entrada en vigor el 1 de julio de 2017**.

El SII es un nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT, mediante un suministro cuasi inmediato de los libros registro del IVA. Supondrá un cambio radical en la gestión de este impuesto, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, que obligará a realizar la facturación y sus anotaciones prácticamente en tiempo real, con la amenaza de nuevas sanciones

para casos de errores o incumplimientos. A cambio, permitirá tener inmediatez en la información, la puesta en marcha de herramientas de ayuda para la elaboración de las declaraciones de IVA, agilidad en las actividades de comprobación por parte de los órganos de gestión y detección de los errores formales por parte del contribuyente, sin que éstos lleguen a dar lugar a requerimientos de información que deban ser subsanados por éste.

Sin duda cabe afirmar que las empresas que se vean afectadas han de comenzar a trabajar inmediatamente en la adaptación de procedimientos y sistemas para alcanzar con garantías la fecha de 1 de julio de 2017.

A falta de publicarse el Real Decreto de desarrollo, pueden anticiparse los siguientes aspectos esenciales, comunicados por el Ministro de Hacienda:

- Obligados a aplicar el SII: (i) de forma obligatoria las grandes empresas (las que realizan declaraciones mensuales), quienes apliquen el régimen de devolución mensual de IVA y las entidades que apliquen el régimen especial del grupos de IVA; (ii) de forma voluntaria, cualquier otro sujeto pasivo que opte por aplicarlo.
- Plazos para efectuar las anotaciones. Se prevé de forma general un plazo de cuatro días a contar desde la expedición o registro de la factura, extensible a ocho días en 2017 durante sus primeros seis meses de aplicación (el segundo semestre del año).
- Permite la simplificación de las obligaciones formales para los sujetos que aplican el SII, en tanto que estarán eximidos de presentar la declaración anual informativa 390, el modelo 340 y la declaración anual de operaciones con terceras personas, Modelo 347.
- Ampliación del plazo de presentación de las autoliquidaciones. Se establece que las declaraciones mensuales de IVA se presentarán durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente al período de liquidación mensual –antes 20 días–, o hasta el último día del mes de febrero –antes 20 de febrero– en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

III. LOS FUTUROS PROYECTOS DE LEY: Para completar el trío de instrumentos jurídicos que se van a utilizar, se anuncia la intención de promover **proyectos de ley para aprobar otras medidas que van a requerir pactos con otras fuerzas parlamentarias**, en cinco áreas:

- 1) **Nuevo impuesto para gravar las bebidas carbonatadas y azucaradas** (bautizado vulgarmente con el impuesto del azúcar).

Con él se pretende recaudar 200 millones de euros, y combatir el riesgo de obesidad que conlleva el consumo de estas bebidas. Ya existe en países como Francia, Noruega, Dinamarca o Hungría.

Este nuevo impuesto estatal sería incompatible con el establecimiento de un impuesto propio similar por parte de las Comunidades Autónomas (Cataluña había anunciado anteriormente su pretensión de implantarlo).
- 2) **Limitación a 1.000 euros de los pagos en efectivo**, reduciendo la cifra actualmente vigente de 2.500 euros.
- 3) Relajamiento en la **inclusión de deudores tributarios en el listado anual de “morosos con la Hacienda Pública”**, para permitir ser excluidos quienes liquiden su deuda después de ser advertidos.
- 4) Se anuncia un proyecto de ley de **medidas contra el fraude fiscal**, que se apunta como un instrumento básico que ha de contribuir a los ingresos públicos en 500 millones de euros adicionales.
- 5) Finalmente, se anuncia para 2017 una **reforma integral de la imposición medioambiental**.

No existe nada en este paquete anunciado de medidas fiscales que afecte a la comprobación de la regularización tributaria especial de 2012 (vulgarmente, la “amnistía fiscal”), o a las SICAV (cuestiones que están incluidas en el pacto de legislatura PP-Ciudadanos), como tampoco medidas que incidan en la fiscalidad patrimonial o en la regulación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni del Impuesto sobre el Patrimonio.

La reforma producida en el Impuesto sobre Sociedades

Para finalizar este documento, consideramos de interés profundizar en las medidas que el RD-ley ha realizado sobre el Impuesto sobre Sociedades, modificando la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS).

Así, con una finalidad meramente recaudatoria, en el art. 3 del RD-ley se adoptan cuatro medidas, suponiendo dos de ellas un diferimiento temporal en la aplicación de créditos fiscales por bases imponibles negativas y deducciones de ejercicios anteriores, y las otras dos un ensanchamiento de las bases imponibles, bien por nuevas reglas de no deducibilidad de pérdidas, bien por la aceleración en las reversiones de deterioros de cartera.

I. Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se modifica la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Es una medida muy particular, que va a afectar a los contribuyentes del IS, grandes o pequeñas empresas, que mantengan, sin revertir en 2016, deterioros de valor de participaciones en entidades que fueron fiscalmente deducibles hasta los períodos impositivos iniciados en 2012 inclusive. Esta deducibilidad fiscal actuaba, entre otros casos, en deterioros manifestados en participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, ya sea o no en los años donde su deducibilidad no requería de la inscripción contable del gasto y se manifestaba una diferencia del valor fiscal de la participación respecto a su contable (de acuerdo con el art.12.3 del Texto Refundido de la Ley del IS). También actuaba en los años en que sí se requería inscripción contable y respecto de deterioros en entidades cotizadas.

Recordemos que para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estos deterioros no resultan fiscalmente deducibles, tanto si se trata de participaciones en entidades residentes en España como en el extranjero, cotizadas o no cotizadas. Esta medida se justificó porque estos deterioros registran en el ámbito contable la pérdida esperada en el inversor ante la disminución del importe recuperable de la participación poseída respecto de su valor de adquisición, sin que aquella pérdida haya sido realizada.

La LIS ya contenía en su disposición transitoria decimosexta una regla general, heredada del anterior Texto Refundido de la Ley del IS, para garantizar la adecuada recuperación de estas diferencias temporales que determinaron gasto deducible en los ejercicios 2012 y anteriores. La misma articulaba la recuperación por reglas técnicas basadas en la evolución de los fondos propios de la participada y en las futuras distribuciones de dividendos o participaciones en beneficios. Y en caso de entidades cotizadas, atendiendo a las reglas contables. También establecía regulación específica para el caso de Uniones Temporales de Empresas en el extranjero cuyos miembros hubiesen integrado rentas negativas anteriores a 2013, o dirigidas a supuestos de reestructuraciones acogidas al régimen especial de neutralidad.

Estas reglas se mantienen inalteradas, si bien la novedad radica en la incorporación de un **nuevo mecanismo de reversión** de estas pérdidas por deterioros de valor de participaciones en fondos propios de entidades que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Es decir, la novedad afecta tanto a los deterioros fiscales dotados por criterio fiscal especial (2008-2012) como a las provisiones de cartera fiscalmente deducidas en los ejercicios previos a 2008, en ambos casos pendientes de reversión.

De esta manera, se establece la incorporación de los referidos deterioros deducidos en su día bajo un importe mínimo. Dicho importe mínimo será una quinta parte de la diferencia temporal pendiente de revertir, durante los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que si resultasen reversiones superiores por las reglas de general aplicación, será este importe superior el que deba revertirse (y no el importe mínimo), de modo que el saldo restante de revertir se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos hasta completar los cinco períodos citados.

Específicamente se dispone que esta integración se efectuará en todo caso en el período impositivo en que se produjera la transmisión de la participación, si bien lógicamente hasta el límite de la renta positiva derivada de esta transmisión, de modo que si se consolidase total o parcialmente la pérdida en su día computada, la misma adquiere deducibilidad fiscal de forma definitiva.

Es decir, el RD-ley acelera la reversión de estas diferencias temporales, obligando a todas las empresas que las tengan, a revertirlas linealmente en los años 2016-2020, cuando no hubiesen revertido de acuerdo a las reglas generales donde se produce una efectiva recuperación del valor. De alguna manera, podría considerarse que la medida representa una revocación retroactiva y paulatina de la deducibilidad de unas partidas que conforme a la normativa anterior a 2013, resultaban perfectamente deducibles.

II. Nuevos límites en la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade a la LIS una disposición adicional decimoquinta, que amplía las **limitaciones para compensar bases imponibles negativas (BINs)** de ejercicios anteriores. Esta medida resulta **de aplicación exclusiva para grandes empresas**, entendidas como aquellas con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. Y consiste en una limitación a la compensación de las bases imponibles previas con BINs de ejercicios anteriores del 50% del importe de las primeras, que será del 25% cuando el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Recordemos que en todos los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, la cuantía de compensación de las bases imponibles negativas se ha venido limitando porcentualmente, en función del importe neto de la cifra de negocios. En contrapartida, ya no existe límite temporal para la compensación de BINs, precisamente por dilatarse en el tiempo su recuperación.

Recordemos también que la LIS fijó como regla general que el importe de las bases imponibles negativas susceptible de compensación era el 70% (60% en periodos impositivos iniciados en 2016) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de la base imponible negativa.

Frente a esta regla general, para el primer periodo impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015 continuaba operando una regla especial, en vigor desde 2012, más limitativa, aplicable a las grandes empresas –definidas como aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios fuese al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo y cuyo volumen de operaciones a efectos del IVA hubiese sido superior a 6.010.121,04 euros en el mismo período–, por virtud de la cual existían las siguientes especialidades en la compensación de BINs:

- Las empresas con importe neto de la **cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, limitaban su capacidad de compensación al 25%** de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización;
- Las empresas con importe neto de la **cifra de negocios entre 20 y 60 millones, el límite era el 50%**.

El RD-ley convierte en permanente la aplicación de estas medidas para esta tipología de grandes empresas a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, tanto en régimen individual de tributación como para el caso de grupos consolidados. También las extiende a las entidades que teniendo el mencionado importe neto de cifra de negocios, tengan a su vez un volumen de operaciones a efectos del IVA no superior a 6.010.121,04 euros. Y los mismos límites operarán en ellas en el caso de reversión de los impuestos diferidos de activo contemplados en el apartado 12 del artículo 11 de la LIS.

Con ello se garantiza una recaudación del IS de al menos el 12,5% ó el 18,75% de las bases imponibles positivas previas de 2016 de estas grandes empresas, retrasándose en el tiempo la capacidad de compensar el crédito fiscal por BINs.

Recordemos que estas limitaciones no operan hasta el importe de 1 millón de euros de BINs, así como en supuestos de extinción de la entidad sin régimen fiscal de neutralidad. Tampoco lo hacen sobre las rentas positivas correspondientes a quitas o esperas derivadas de acuerdos con acreedores del contribuyente.

Como último pero interesante apunte, significar que la nueva redacción dada por el RD-ley a la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en su apdo. 8, sigue manteniendo la regla especial que excluye las limitaciones en la compensación de BINs por la parte de la base imponible que se corresponda con la reversión con carácter de ingreso computable de las pérdidas por deterioro deducidas derivadas de la participación en fondos propios de entidades (antiguo art. 12.3 de la Ley del IS) generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Es el caso de la nueva reversión lineal en cinco años de estas diferencias temporales, que hemos comentado en el apartado anterior. Para que opere esta regla especial favorecedora para el contribuyente del IS, es preciso que las pérdidas por deterioro fuesen deducidas durante el período impositivo en que se generaron las BINs que se pretenden compensar, y además que hubiesen representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles en el período. Afortunadamente la norma contempla una regla de cálculo simplificado para las bases negativas generadas en varios períodos anteriores a 2013.

La misma regla de exclusión de los límites de compensación de BINs operaba y seguirá haciéndolo en el caso de que existieran rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente que se hubieran integrado en la base imponible en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, y que ahora impidan la aplicación de la exención en base o deducción en cuota respecto a las rentas positivas obtenidas con posterioridad, en la medida que estas no superen las rentas negativas deducidas.

En relación con el **régimen fiscal de las cooperativas**, se replican estas medidas, adaptadas a su singularidad en cuanto a la compensación a nivel de cuota y no de base imponible, de modo que aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea de al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, verán limitadas en 2016 sus capacidades de compensación de cuotas tributarias negativas, en las mismas referencias **(50-25%)**. Las cooperativas a las que no sea de aplicación este límite –por no alcanzar el umbral de 20 millones de euros en su importe neto de la cifra de negocios–, si hubiese resultado negativa la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, su importe podrá compensarse con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del **60%** de la cuota íntegra previa a su compensación, igualmente para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016.

III. Límite conjunto de las deducciones por doble imposición

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la comentada nueva disposición adicional decimoquinta de la LIS también establece un nuevo **límite para la aplicación de deducciones por doble imposición**, que se cifra en el **50% de la cuota íntegra** del IS.

Merced a ello, las deducciones por doble imposición jurídica (art. 31 LIS) y económica (art. 32 LIS) únicamente podrán reducir la cuota íntegra del IS hasta un 50%, quedando la parte no aplicada para su futuro aprovechamiento en ejercicios siguientes, en las mismas condiciones y sin límite temporal.

La medida aplica igualmente cuando estas deducciones operan bajo el mecanismo de la transparencia fiscal internacional, así como en los casos particulares de adquisiciones de participaciones anteriores a 1 de enero de 2015, bajo la disp. trans. vigesimotercera de la LIS.

IV. Ampliación a las pérdidas de la exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes

El RD-ley reforma el régimen de exención sobre dividendos y plusvalías de cartera (art. 21 LIS), aunque mantiene la estructura esencial de este importante mecanismo tributario, instaurado desde 2015, que forma parte central de la arquitectura del IS. Todo ello con **efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017**.

Es una materia compleja, y los cambios pueden explicarse como sigue:

- El fundamental, incorporado al apdo. 6 del art. 21, es la nueva consideración de **no deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones que cualificasen para la exención del art. 21 LIS, o radicasen en territorio de baja tributación o en paraíso fiscal**, en los términos del propio precepto, en tres casos:

- * Cuando se estuviese en supuestos que diesen derecho a la exención según el art. 21.3 LIS, esto es, en los casos en que la renta positiva por transmisión hubiera estado exenta, si bien el requisito de porcentaje o valor de adquisición de la participación basta con que concurra en cualquier momento durante el año natural anterior al día en que se produzca la transmisión.

- * O incluso en participaciones inferiores al 5% o de valor de adquisición igual o inferior a 20 millones de euros, que por tanto no podrían beneficiarse de exención de plusvalías, cuando correspondan con entidades no residentes que no estén sujetas y no exentas a un impuesto sobre beneficios análogo al español, de tipo nominal de al menos el 10%, requisito que se entenderá cumplido cuando residan en un país con Convenio de Doble Imposición que les sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.
- * En todo caso, cuando sean entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que residan en la Unión Europea y su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos y se realicen actividades económicas.

Esta reforma realiza un cambio notable en este panorama, teniendo en cuenta el derecho comparado y la evolución de las propuestas normativas realizadas por la Unión Europea, descartando la incorporación en la base imponible del IS de cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención, simétrico desde ahora tanto a rentas positivas como negativas.

- Consecuencia de esta extensión del régimen de exención a las pérdidas, se adapta la redacción del apdo. 4 del art. 21, para los casos especiales en los que la participación objeto de transmisión hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de neutralidad fiscal, a consecuencia de una operación previa de reestructuración fiscalmente protegida. Bajo esta casuística, se limita la aplicación de la exención, si bien ya ocurría antes del RD-ley.

En este punto, es importante la incorporación de una nueva regla aplicable cuando una entidad transmite una participación que fue recibida de una persona física residente bajo régimen especial de neutralidad fiscal (aportación no dineraria). En el supuesto de que la transmisión pudiera cualificar para aplicar a la plusvalía en la sociedad la exención en el IS, la regla general, aplicable hasta el momento sin excepción, era que dicha exención podría operar sobre la renta determinada desde el valor de adquisición originario de la persona física aportante (por tanto exonerando la plusvalía que quedó diferida por la aportación). Tras el RD-ley, esto sólo será así si la transmisión por parte de la entidad no se produce antes de dos años desde la operación de aportación por parte de las personas físicas, salvo que a su vez, se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad receptora de la aportación durante dicho plazo.

- Por el contrario, se reconoce la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada (siempre que no sea consecuencia de una operación de reestructuración). En este caso, las rentas negativas escapan de la regla de exención, si bien se minorarán en el importe exento u objeto de deducción correspondiente a los dividendos o participaciones en beneficios recibidos en los 10 años anteriores (nueva referencia temporal incorporada por el RD-ley), siempre que estos no hayan minorado el valor de adquisición.
- En coherencia a esta nueva regulación, el RD-ley modifica el apdo. 2 del art. 13 y añade la letra k) en el art. 15 de la LIS, para seguir manteniendo, como hasta ahora, la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de acciones o participaciones en los fondos propios de entidades.

No obstante, como novedad, esta diferencia temporal no será recuperable en la transmisión o baja posterior de los valores objeto de deterioro (art. 20 LIS), cuando en el período en que se registre el deterioro, la participación cualificase para la exención del art. 21 LIS, o radique en territorio de baja tributación o en paraíso fiscal, en los términos del propio precepto.

En otros casos, el deterioro ajustado en base imponible cobrará deducibilidad en el ejercicio en que se produzca la transmisión o baja de la participación, si igualmente se producen estas circunstancias durante el año anterior al día en que esto se produzca.

En relación con todo lo anterior, el RD-ley añade la letra l) en el art. 15 y modifica el apdo. 1 del art. 17 LIS, para rechazar la deducibilidad de las rentas negativas reconocidas contablemente por aplicación del criterio de valor razonable en las carteras que cualifiquen para la exención del art. 21 o en otro caso, radicasen en territorio de baja tributación o en paraíso fiscal, en los términos del propio precepto. La excepción que permitiría deducir las pérdidas reconocidas contablemente concurre cuando, con carácter previo, se ha integrado en base imponible un incremento de valor razonable por el mismo importe correspondiente a valores homogéneos de estas carteras de trading.

- Para terminar este complejo encaje técnico que completa el marco fiscal ante la nueva no deducibilidad de pérdidas por transmisiones de participaciones que cualificasen para exención de dividendos y plusvalías o en otro caso, se localizasen en territorios de baja tributación o en paraíso fiscal, en los términos del art. 21 LIS, el RD-ley modifica el apdo. 10 del art. 11.

Haciendo un breve recorrido cronológico, se aprecia cómo de forma paulatina se ha ido privando del carácter de deducible a las pérdidas por transmisiones entre entidades del grupo. Inicialmente la medida aplicaba a transmisiones de acciones o participaciones sociales y de establecimientos permanentes, como normas anti-abuso para impedir vulnerar la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro en sede del contribuyente.

Con la reforma del IS para 2015, la no deducibilidad de esta tipología de pérdidas se ha extendido al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, paralelamente a la negación del carácter deducible de los deterioros, igualmente para evitar una fórmula de deducibilidad indirecta por transmisión intra-grupo. Este tratamiento no es alterado por el RD-ley.

No obstante, no se trata de una diferencia de calificación, sino de imputación temporal, puesto que la renta negativa diferida por la transmisión intra-grupo se computará vía mayores bases de amortización cuando resulte posible, o cuando los elementos sean dados de baja, transmitidos a terceros, extinción de la entidad adquirente (salvo operaciones de reestructuración fiscalmente protegidas), o se rompa la situación de grupo.

Ahora el RD-ley considera que las rentas negativas no deducibles derivadas de la transmisión en el seno de un grupo del art. 42 del Código de Comercio, de acciones, participaciones sociales u otros valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, nacionales o extranjeras, no podrán computarse posteriormente en los casos de transmisión a terceros o ruptura de grupo, (i) si la participación de la entidad transmitente supera directa o indirectamente el 5% o su valor de adquisición es superior a 20 millones de euros, en cualquier momento del año anterior a la fecha de transmisión, (ii) tratándose de participaciones en entidades no residentes, que en el período en que se produzca la transmisión la participada no haya estado sujeta y no exenta a un impuesto sobre beneficios de tipo nominal de al menos el 10%, o bien resida en un país con Convenio de Doble Imposición que le sea de aplicación y contenga cláusula de intercambio de información, sin ser entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que residan en la Unión Europea y su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos y se realicen actividades económicas.

Esta limitación no opera si se produce la extinción de la entidad participada, salvo como consecuencia de una operación de reestructuración, o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

Si por el contrario, la transmisión intra-grupo hubiese determinado una renta positiva que se hubiese beneficiado de exención o deducción, la renta negativa derivada de una posterior transmisión, en el supuesto de que fuese computable fiscalmente (participaciones que no cualifican para exención del art. 21 LIS o no radican en territorio de baja tributación o en paraíso fiscal), se minorará en el importe de dichas rentas beneficiadas de exención o deducción, así como en los dividendos percibidos a partir de 2009 que hubieran tenido derecho a la exención y no hubiesen minorado el valor de adquisición.

- El RD-ley también modifica las deducciones por doble imposición (arts. 31 y 32 LIS), para confirmar que dichas deducciones únicamente proceden cuando existe incorporación de rentas positivas en la base imponible, y para adaptarlas a la nueva imposibilidad de computar rentas negativas en la transmisión de participaciones en otras entidades o de establecimientos permanentes en el extranjero.
- También el RD-ley retoca el art. 88 LIS, para ajustar el mecanismo para evitar la doble imposición cuando se produzca por aplicación de las reglas de valoración de las operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Para finalizar, un breve apunte en lo que respecta a la regulación de la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de **establecimientos permanentes** que cualifiquen a estos efectos (tributación al menos del 10% y no paraíso fiscal). En esta materia, el RD-ley ordena la redacción del art. 22 y deroga el apdo. 11 del art. 11 LIS, incorporando la exención de las rentas negativas derivadas de su transmisión, de forma paralela a lo comentado anteriormente para participaciones en entidades. Y se contempla que en caso de cese de actividad del establecimiento permanente, las rentas positivas pueden estar exentas, y las negativas en cambio resultan deducibles, si bien deberán minorarse con los importes que hayan disfrutado de exención o deducción respecto a las rentas positivas anteriores.

Estas medidas tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017.

En este área, la modificación de la disposición transitoria decimosexta de la LIS en el RD-ley incorpora dos matices:

- Cuando opere la exención sobre rentas positivas derivadas de establecimientos permanentes (art. 22 LIS), o la deducción del art. 31 LIS, estos beneficios fiscales sólo se aplicarán a dichas rentas positivas obtenidas que superen la cuantía de las rentas negativas que pudieran haberse deducido conforme a la normativa anterior a 2013.
- En caso de transmisión de un establecimiento permanente a partir de 1 de enero de 2016, habrá que integrar en la base imponible el exceso de rentas negativas atribuidas por el mismo y que resultaron deducibles merced a la normativa aplicable con anterioridad a 1 de enero de 2013, en relación a las rentas positivas netas generadas a partir de dicha fecha, hasta el límite de la renta positiva derivada de esta transmisión. Por tanto, la norma respeta la posibilidad de deducir pérdidas imputadas de establecimientos permanentes anteriores a 2013, si las mismas devienen definitivas por transmisión.

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 82 41
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 29 00
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 73 00
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 01 20
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 34 00
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 12
29005 Málaga
T: 952 61 14 60
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 16 01
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 14 08
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 22 50
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Edificio Menara
Avda. Buhaira, 31
41018 Sevilla
T: 954 93 46 46
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 40 92
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 85 05
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 81 33
Fax: 976 75 48 96

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

© 2016 KPMG Abogados S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y miembro de la red KPMG de firmas independientes, miembros de la red KPMG, afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.