

## **Real Decreto-Ley 3/2016**

### **Medidas en el Ámbito Tributario**

**(BOE 3/12/2016)**  
**(Diciembre 2016)**



**Fecha: 07/12/2016**

### **SUBIDA DE IMPUESTOS CON EL OBJETIVO DE INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN**

La exposición de motivos no deja lugar a ninguna duda:

**“El escenario necesario para los ingresos que garanticen un nivel de gasto similar al descrito (el de 2016), exige reformas tributarias que incrementen la recaudación”.**

[Claramente el ajuste se realiza incrementando ingresos, **sin reducir gastos**, y para incrementar la recaudación, se “**ensanchan las bases imponibles**”, es decir, aumentan sobre todo en el Impuesto sobre Sociedades y se toman **medidas restrictivas** en la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias a pagar].

**INGRESOS FISCALES ↑↑↑**

La entrada en vigor es el mismo día de su publicación, salvo una excepción en lo relativo a aplazamientos y fraccionamientos.

Para el **Impuesto sobre Sociedades afecta al cierre de 2016**.

Adjuntamos resumen y comentarios realizados por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#> (Impuesto sobre Sociedades)

#### **Luis Alfonso Rojí Chandro**

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### (Medidas relevantes)

- (1º) La **no deducibilidad** de las **pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones** en entidades siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones.
- (2º) Un nuevo **mecanismo de reversión de aquellos deterioros** de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe **mínimo anual, de forma lineal, durante cinco años**.
- (3º) **Límite a la compensación de bases imponibles negativas** para grandes empresas con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, acompañado de un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar, con el objeto de conseguir que, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva generada, la aplicación de créditos fiscales, al reducir la base imponible o la cuota íntegra, no minore el importe a pagar en su totalidad.

## RECAUDACIÓN: APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

### (A partir 1/01/2017)

**La eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias.** Se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme cuando previamente hayan sido suspendidas durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial. Además, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.

## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En el Impuesto sobre el Patrimonio se procede a **prorrogar durante 2017** la exigencia de su gravamen, en aras de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas, fundamentalmente, de las Comunidades Autónomas.

## IMPUESTOS ESPECIALES

(Impuesto sobre Productos Intermedios)  
(Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas)  
(Impuesto sobre las Labores del Tabaco)

Se **incrementa su fiscalidad**.

## ACTUALIZACIÓN DE VALORES CATASTRALES

Este real decreto-ley también incluye la aprobación de los **coeficientes de actualización de los valores catastrales para 2017**. La medida tiene una repercusión inmediata en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles ya que dicho Impuesto se devenga el 1 de enero de cada año natural, resulta obligada la utilización del mecanismo del real decreto-ley para que entre en vigor antes de dicha fecha. La medida resulta necesaria dado que contribuye a reforzar la financiación municipal, la consolidación fiscal y la estabilidad presupuestaria de las entidades locales, y a tal efecto, ha sido solicitada por 2.452 municipios (así justifica la exposición de motivos la subida del IBI).

(Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre, BOE de 1 de Octubre de 2016, **LISTADO DE MUNICIPIOS AFECTADOS**)

(<http://www.boe.es/boe/dias/2016/10/01/pdfs/BOE-A-2016-8960.pdf>)

# **Modificaciones tributarias introducidas por 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**

## **INTRODUCCIÓN**

El sábado 3 de diciembre se publicó en el Boletín Oficial del Estado el [Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre](#), por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El presente Real Decreto-ley introduce reformas en las siguientes figuras tributarias: Impuesto sobre Sociedades, Impuestos Especiales, en concreto, en el Impuesto sobre Productos Intermedios, en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, también en el Impuesto sobre el Patrimonio, en la Ley General Tributaria y en la Ley del Catastro Inmobiliario, entre otros.

## **MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 tienen como objetivo, en línea con las modificaciones introducidas en la reforma del Impuesto sobre Sociedades operada por la Ley 27/2014 (en adelante LIS), ensanchar la base imponible y asegurar el nivel de recaudación adecuado del impuesto.

Algunas de estas medidas tendrán efecto en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, mientras que otras serán de aplicación a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

### **A) Novedades aplicables a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016**

#### **1) Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 (Disposición adicional decimoquinta)**

Se introduce una nueva disposición adicional decimoquinta, aplicable a **contribuyentes** cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior sea al menos de **20 millones de euros** para los periodos impositivos que se inicien **a partir de 1 de enero de**

**2016**, en la que se establecen nuevos límites a la deducibilidad de los siguientes conceptos tributarios:

✓ **Integración de las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos de deudores no vinculados, no adeudados por entidades de derecho público, y dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido (art. 11 apartado 12)**

El apartado 12 del artículo 11 de la LIS establece que las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público que no sean fiscalmente deducibles por incumplimientos de las condiciones establecidas en el artículo 13.1 a) de la LIS, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso prejubilación, que no hayan sido deducibles por aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 LIS, y que hayan generado activos por impuestos diferidos, se integrarán en la base imponible con la limitación del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

El Real Decreto-ley 3/2016, viene a modificar la limitación del 70%, estableciendo nuevos porcentajes en las disposición adicional decimoquinta y disposición transitoria trigésimosexta según las cuales la integración en la base imponible se realizará de acuerdo a los siguientes límites:

| Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior | Año 2016<br>Límite aplicable                                                                                   | Año 2017<br>Límite aplicable                                                                                   |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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. (DT 36ª LIS) | 60% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. (DT 36ª LIS) |
| 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. (DT 15ª LIS) | 50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. (DT 15ª LIS) |
| 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 (DT 15ª LIS)  | 25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's (DT 15ª LIS)  |

✓ **Compensación de bases negativas imponibles (art. 26 apartado 1)**

El apartado 1 del artículo 26 de la LIS establece un límite cuantitativo para la compensación de bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación que podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de la propia base imponible negativa. Este límite se redujo al 60% para los periodos iniciados en 2016, según lo establecido en el disposición transitoria trigésimo sexta de la LIS en su redacción dada por la Ley 36/2014 de PGE 2015.

El Real Decreto-ley 3/2016, viene a modificar el porcentaje de compensación de las bases imponibles negativas estableciendo los siguientes límites:

| Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior | Año 2016<br>BIN's compensables                                                                                                     | Año 2017<br>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 € |

✓ **Dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social para entidades grupos fiscales (art. 62 apartado 1 letra e)**

La letra e) del apartado 1 del artículo 62 LIS establece que las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido referidas al grupo fiscal formarán parte de la base imponible del grupo fiscal, con el límite de 70 % del importe positivo de la agregación de las bases imponibles individuales, las eliminaciones, las incorporaciones de eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores y las dotaciones a la reserva de capitalización.

El Real Decreto-ley 3/2016 modifica el límite anteriormente citado en los términos siguientes:

| Importe neto de la cifra de negocios grupo fiscal ejercicio anterior | Año 2016<br>Límite aplicable                                                                                                    | Año 2017<br>Límite aplicable                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inferior a 20.000.000 €                                              | 60% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DT 36ª LIS) | 60% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DT 36ª LIS) |
| Entre 20.000.000 y 60.000.000 €                                      | 50% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DA 15ª LIS) | 50% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DA 15ª LIS) |
| Igual o superior a 60.000.000 €                                      | 25% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DA 15ª LIS) | 25% de la agregación de las BI individuales, eliminaciones, incorporaciones y dotación a reserva de capitalización (DA 15ª LIS) |

✓ **Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal (art. 67 apartados d) y e))**

El artículo 67 LIS establece las reglas a tener en cuenta a la hora de incorporar nuevas entidades en el grupo fiscal y la forma de incorporar las cantidades pendientes de aplicar que en sus respectivas bases imponibles individuales. El Real Decreto-Ley 3/2016 modifica los límites aplicables en la incorporación de dotaciones por insolvencias y compensación de bases imponibles negativas.

El apartado d) del artículo 67 LIS y en relación con la reversión de las dotaciones por insolvencias de deudores y aportaciones a instrumentos de previsión social, establece que aquellas cantidades que estuvieran pendientes de integrar en la base imponible de la entidad que se incorpora, se integrarán en la base imponible del grupo fiscal con el límite del 70 % de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad. Para ejercicios iniciados en el año 2016 este límite es del 60% según lo establecido en la DT 36ª.

El Real Decreto-ley 3/2016 ha venido a modificar este límite en los siguientes términos:

| Importe neto de la cifra de negocios grupo fiscal ejercicio anterior | Año 2016<br>Límite aplicable                                                                                                                                            | Año 2017<br>Límite aplicable                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inferior a 20.000.000 €                                              | 60% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DT 36ª) | 60% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DT 36ª) |
| Entre 20.000.000 y 60.000.000 €                                      | 50% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DA 15ª) | 50% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DA 15ª) |
| Igual o superior a 60.000.000 €                                      | 25% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DA 15ª) | 25% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones (DA 15ª) |

Respecto a la compensación de bases imponibles negativas, el apartado e) del artículo 67 LIS establece que las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de éste, con el límite del 70% de la base imponible individual de la

propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad. Para ejercicios iniciados en el año 2016 este límite es del 60% según lo establecido en la disposición transitoria trigésimosexta.

El Real Decreto-ley 3/2016 ha venido a modificar este límite en los siguientes términos:

| Importe neto de la cifra de negocios grupo fiscal ejercicio anterior | Año 2016<br>BIN's compensables                                                                                                | Año 2017<br>BIN's compensables                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inferior a 20.000.000 €                                              | 60% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan (DT 36ª) | 60% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan          |
| Entre 20.000.000 y 60.000.000 €                                      | 50% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan (DA 15ª) | 50% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan (DA 36ª) |
| Igual o superior a 60.000.000 €                                      | 25% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan (DA 15ª) | 25% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que la correspondan (DA 36ª) |

✓ **Limitación a las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32, art. 100 apartado 11 y disposición transitoria vigésimotercera)**

El Real Decreto-ley 3/2016 establece una limitación conjunta del **50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente** para las siguientes deducciones:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 LIS).
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS).
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o dividendos procedentes de rentas imputadas por el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 apartado 11).
- Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición (disposición transitoria decimotercera)

**2) Modificación del régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, generadas en periodos impositivos con anterioridad a 1 de enero de 2013 (disposición transitoria decimosexta)**

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras derogó el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, eliminando la posibilidad de deducir el deterioro de valor de las participaciones en el capital social o fondos propios de entidades residentes y no residentes con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013.

Asimismo esta misma norma, y también para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estableció la no consideración de gastos fiscalmente deducibles a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o de cese de actividad.

La disposición transitoria decimosexta de la LIS establece un régimen transitorio para la reversión de las pérdidas por deterioro de participaciones o valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y la reversión de las pérdidas de establecimientos permanentes que hubieran resultado fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores al año 2013.

En relación con la reversión de las pérdidas por deterioro de participaciones o valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades esta disposición transitoria establecía lo siguiente:

- Valores de entidades no cotizadas: la integración en la base imponible se realizará en el periodo impositivo en que el valor contable de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda del inicio, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él.
- Valores de entidades cotizadas: La reversión de las pérdidas se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Así las cosas, el **Real Decreto-ley 3/2016 ha introducido las siguientes novedades** en el procedimiento de reversión de las pérdidas por deterioro:

- 1) Se establece 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 la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. La integración se realizará, como mínimo, por

**partes iguales** en la base imponible correspondiente a cada uno de los **cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016**.

- 2) En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de procedimiento general establecido en la disposición transitoria decimosexta, **el saldo pendiente se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos**.
- 3) En el caso de **transmisión de los valores** representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

En cuanto a las **transmisiones de establecimientos permanentes** realizadas en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el Real Decreto-ley 3/2016 introduce como novedad que, **con independencia de que dicha operación se realice o no dentro del ámbito del régimen especial contenido en el Capítulo VII del Título VII LIS**, la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

## **B) Novedades aplicables a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017**

El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre introduce las siguientes modificaciones que serán **aplicables a todos los contribuyentes por Impuesto sobre Sociedades** para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

### **1) Rentas negativas derivadas de la transmisión de la transmisión de valores o representativos de la participación en el capital o los fondos propios de entidades (art. 11 apartado 10)**

El apartado 11 del artículo 10 de la LIS establece el criterio de imputación para 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 según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Así, las rentas negativas 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 grupo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. Esta minoración no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por 100.

La nueva redacción dada a este artículo por el Real Decreto 3/2016, **elimina la cautela de la tributación efectiva del 10 por 100 de las rentas pero incorpora dos nuevos requisitos** para la imputación de la renta negativa:

- ✓ Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea inferior al 5% o bien que el valor de adquisición no sea superior a 20 millones €.
- ✓ 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 a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal igual o superior al 10 por 100.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o -y esta es otra novedad introducida por el Real Decreto 3/2016- se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

## **2) Rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente (art. 11 apartado 11)**

Queda **derogado el apartado 11 del artículo 11 de la LIS** por el cual se establecía el criterio de imputación de las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente era una entidad del mismo grupo de sociedades. A tenor de dicho apartado, la imputación tendría lugar en el período impositivo en que el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo, o en el mismo período impositivo en el que la entidad transmitente o la adquirente dejaran de formar parte del grupo.

Por tanto, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017, no formarán parte de la base imponible del impuesto las rentas negativas derivadas de transmisiones de establecimientos a terceros ajenos al grupo.

### 3) Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (art. 13 apartado 2)

La letra b) del apartado 2 del artículo 13 de la LIS establece 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.

No obstante, el Real Decreto-ley 3/2016 modifica dicho artículo para **establecer la no deducibilidad de aquellos valores respecto de los que se cumplan los siguientes requisitos:**

- ✓ Que en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumplan los requisitos establecidos en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS, es decir:
  - i. que el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea inferior al 5% o bien que el valor de adquisición sea inferior o igual a 20 millones de euros y
  - ii. que la participación no se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior.
- ✓ Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10 por 100.

Las pérdidas por deterioro serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se cumplan durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

### 4) Gastos no deducibles (art. 15 letras k) y l))

El Real Decreto 3/2016 incorpora dos nuevas categorías de gastos no deducibles.

- Así se incluye una nueva letra k) al artículo 15 por la cual se establece la consideración de **gasto no deducible** a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:
  - ✓ Que en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, es decir:
    - i. que el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5% o bien que el valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros y
    - ii. que la participación se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior.

- ✓ Que en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla con que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal no inferior al 10 por 100.

Cabe destacar que, salvo error de redacción del Real Decreto-ley 3/2016, de la aplicación conjunta de las modificaciones introducidas en el artículo 13 y en el artículo 15 de la LIS, el efecto conjunto de ambas disposiciones es el que ya existía, es decir, 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, cualquiera que sea el porcentaje de participación, el valor de adquisición, el período de mantenimiento de la participación o que la participación sea en el capital de entidades no residentes.

- Se introduce una nueva letra l) que se consideran como **no 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, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

#### 5) Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (art. 17 apartado 1)

El apartado 1 del artículo 17 de la LIS establece la regla de valoración de los elementos patrimoniales y determina que su valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos por la LIS.

La regla general de valoración a efectos fiscales coincide, normalmente, con la norma de valoración de la legislación mercantil. No obstante, el artículo 17 de la LIS, en su nueva redacción dada por el Real Decreto 3/2016, establece que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo establecido en la letra l) del artículo 15 de la LIS, es decir, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

#### 6) Modificación del título del Capítulo IV del Título IV

El Real Decreto-ley 3/2016 ha modificado el título del Capítulo IV del Título IV del que se ha suprimido “*Exención para eliminar la doble imposición*” pasando a denominarse “*Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes*”.

**7) 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 (art. 21 letra b) apartado 1, apartados 4, 6, 7 y 8, derogación apartado 9))**

El Real Decreto-ley 3/2016 introduce diversas modificaciones en la redacción del artículo 21 de la LIS que afectan principalmente a la aplicación de la exención en plusvalías y rentas negativas obtenidas en la transmisión de acciones y participaciones. Estas modificaciones son las siguientes:

- ✓ Respecto al **requisito de tributación mínima** establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21, por el cual se exige a las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que 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 no inferior al 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten, el Real Decreto-ley 3/2016 añade que *“En ningún caso se entenderá cumplido este requisito 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.”*
- ✓ 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.
  - i) 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 acreditase 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.

- ii) 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.

- ✓ Se da una nueva redacción al apartado 6 del artículo 21 en relación a la forma de proceder en los casos de **obtención de rentas negativas en transmisiones de acciones y participaciones en fondos propios** estableciéndose las circunstancias en las que no se integrarán en la base imponible dichas rentas negativas.

Así, se establece que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se cumplan los requisitos de porcentaje de participación o valor de adquisición y periodo de tenencia establecidos en el apartado 1 del artículo 21, así como el requisito de tributación mínima exigido para participaciones en entidades no residentes. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación o valor de adquisición, según corresponda se entenderá cumplido cuando el mismo 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 mínima establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 21, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.

- ✓ El apartado 7 del artículo 21 establecía la forma de proceder en los casos de obtención de rentas negativas cuando se hubieran percibido dividendos desde el año 2009. El Real Decreto-ley 3/2016 da una **nueva redacción a este apartado**, al que se añaden las particularidades a tener en cuenta en los casos de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades que sean objeto de integración en la base imponible. También se suprime el tratamiento para las transmisiones sucesivas de valores homogéneos.

Así y en relación con las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades que sean objeto de integración en la base imponible, se establece que en el caso de que la participación hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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.

- ✓ Se introduce un nuevo apartado 8 al artículo 21 por el cual se determina la deducibilidad fiscal de las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En este caso, 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.

- ✓ Se renumera el antiguo apartado 8 del artículo 21 que pasará a ser el apartado 9.
- ✓ Se suprime el anterior apartado 9 del artículo 21 por el cual se establecía la inaplicación de las disposiciones del artículo 21 cuando la entidad participada era residente en un país o territorio calificado de paraíso fiscal a excepción de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea y se acrediten los motivos económicos válidos para su constitución y la realización de actividades económicas. Sin embargo, cabe destacar, como hemos señalado anteriormente, que dicha disposición se incorpora a la letra b) del apartado 1 del artículo 21.

#### 8) Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22 apartados 1, 2 , derogación apartado 7)

Se han introducido las siguientes modificaciones en el artículo 22 de la LIS:

- ✓ Se ha dado una nueva redacción al apartado 1 del artículo 22 de la LIS en el que se recoge el tratamiento de las rentas positivas procedentes de establecimientos permanentes situados en el extranjero. Así establece la exención de las rentas positivas de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio, a condición del cumplimiento de tributación mínima (tributación de las rentas por un impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal no inferior al 10%, de acuerdo a los requisitos del apartado 1 del artículo 21 de la LIS).

Se introduce en el apartado 1 del artículo 22 el primer párrafo del anterior apartado 2, en el cual se reconoce la exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o de cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

- ✓ Se da una nueva redacción al apartado 2 del artículo 22 en el que se establece el tratamiento de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Así, se establece con carácter general la no integración de rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente y como **novedad** introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 la no integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

Se mantiene el tratamiento de las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente.

- ✓ Se suprime el apartado 7 del artículo 22 por el cual se establecía la inaplicación de las disposiciones de dicho artículo cuando el establecimiento permanente estuviera situado en un país o territorio calificado de paraíso fiscal a excepción de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea y se acreditaran los motivos económicos válidos para su constitución y operativa y la realización de actividades económicas.

#### 9) Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 apartados 1 y 4, derogación apartado 5)

- ✓ Se modifica el apartado 1 del artículo 31 y se limita la aplicación de la deducción a los casos en que en la base imponible del contribuyente se integran **rentas positivas** obtenidas y gravadas en el extranjero.

- ✓ Se eliminan del apartado 4 del artículo 31 todas las precisiones relativas a las rentas negativas procedentes de la transmisión de un establecimiento permanente situado en el extranjero.
- ✓ Se suprime el apartado 5 del artículo 31 en relación con las rentas negativas procedentes de la la transmisión de un establecimiento permanente situado en el extranjero.

#### **10) Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 derogación apartados 6 y 7)**

- ✓ Se derogan los apartados 6 y 7 del artículo, en los cuales se establecían las cautelas para delimitar el importe a integrar en la base imponible en los casos de obtención de rentas negativas en la transmisión de participaciones de entidades no residentes.

#### **11) Normas para evitar la doble imposición (art. 88 )**

- ✓ El artículo 88 LIS recoge las reglas para evitar la doble imposición respecto de las operaciones de aportación de rama de actividad, canje de valores y aportación no dineraria especial. El Real Decreto-ley 13/2016 modifica el apartado 1 del artículo 88 en el que se establece la posibilidad por parte del socio de aplicar la exención de dividendos o por rentas derivadas de la transmisión de la participación o bien -y esta es la **novedad introducida-** las generadas a través 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.

### **MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

En consonancia con las modificaciones introducidas en la LIS referentes a la limitación a la compensación de Bases Imponibles Negativas, se introducen también modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, referidas a la **limitación a la compensación de cuotas negativas.**

La modificación afecta a las cooperativas cuyo **importe neto de cifra de negocios durante los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea igual o superior a 20 millones de euros** y se aplica a los periodos impositivos que se inicien a partir del **1 de enero de 2016.**

De este modo, el El Real Decreto-ley 3/2016 modifica el límite del 70% (60% establecido para 2016) de cuota íntegra previa a la compensación en los siguientes términos:

- ✓ El límite será del 50% si el importe neto de cifra de negocios en los referidos 12 meses es **inferior a 60 millones de euros**.
- ✓ El límite será del 25% si el importe neto de cifra de negocios en los referidos 12 meses es **igual o superior a 60 millones de euros**.

### **MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY 11/2009 POR LA QUE SE REGULAN LAS SOCIEDADES ANONIMAS COTIZADAS DE INVERSION EN EL MERCADO INMOBILIARIO**

El Real Decreto-ley 3/2016 modifica la letra a) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley en el que se regula el régimen fiscal especial de los socios de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

La nueva redacción de este artículo determina la no aplicación de la exención establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades en **relación con las rentas positivas** obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial, en los casos en que el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

### **MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, el Real Decreto-Ley se limita a **prorrogar durante 2017 la exigencia de su gravamen**.

En este sentido, en su artículo 4, modifica con efectos **1 de enero de 2017 y vigencia indefinida**, el apartado segundo del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, que restableció el Impuesto sobre el Patrimonio posponiendo hasta 2018 la aplicación de la bonificación del 100% en la cuota íntegra del Impuesto.

### **MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN IMPUESTOS ESPECIALES**

El Real Decreto-ley introduce modificaciones en el **Impuesto sobre Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas** y en el **Impuesto sobre las Labores del Tabaco**.

## 1) Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

Se incrementa en un 5% la fiscalidad que grava el consumo de los productos intermedios y del alcohol y de las bebidas derivadas, tanto en la península como en las Islas Canarias. No se modifican los tipos impositivos de la cerveza y del vino.

### 1.1.1. Disposiciones particulares en relación con Canarias:

- ✓ Se incrementan los tipos impositivos del **Impuesto sobre Productos Intermedios** de la siguiente forma:
  - Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: pasa de 28,70 a **30,14 euros** por hectolitro.
  - Los demás productos intermedios: pasa de 47,82 a **50,21 euros** por hectolitro.
- ✓ Se incrementa el tipo impositivo en el **Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas** de 714,63 a **750,36 euros** por hectolitro de alcohol puro.

### 1.1.2. Impuesto sobre Productos Intermedios

Se incrementan los tipos impositivos de la siguiente forma:

- ✓ Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: de 36,65 a **38,48 euros** por hectolitro.
- ✓ Los demás productos intermedios: de 61,08 a **64,13 euros** por hectolitro.

### 1.1.3. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas

- ✓ Se incrementa el tipo impositivo pasando de 913,28 a **958,94 euros** por hectolitro de alcohol puro.
- ✓ Régimen de destilación artesanal:
  - Tarifa primera: Se incrementa el tipo de 799,19 a **839,15 euros** por hectolitro de alcohol puro y de 622,23 a **653,34 euros** por hectolitro de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias.
  - Tarifa segunda: Se incrementa el tipo de 799,19 a **839,15 euros** por hectolitro de alcohol puro y de 622,23 a **653,34 euros** por hectolitro de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias.
  - Introducción de bebidas derivadas fabricadas en otros Estados miembros por pequeños destiladores: Se incrementa el tipo de 799,19 a **839,15 euros** por hectolitro de alcohol puro y de 622,23 a **653,34 euros** por hectolitro de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias.

- ✓ Régimen de cosechero: se incrementa el tipo impositivo de 215,58 a **226,36 euros** por hectolitro de alcohol puro y de 167,05 a **175,40 euros** por hectolitro de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias.

| Modificaciones en los tipos impositivos del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas |                                                                                                    |                                                                           |                                                                           |                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Modificación                                                                              |                                                                                                    |                                                                           | Tipo aplicable antes del RDL 3/2016                                       | Tipo aplicable después del RDL 3/2016                                    |
| Disposiciones particulares en relación con Canarias                                       | Impuesto sobre Productos Intermedios                                                               | Con grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol. | 28,70 €/hl                                                                | 30,14 €/hl                                                               |
|                                                                                           |                                                                                                    | Demás productos intermedios                                               | 47,82€/hl                                                                 | 50,21 €/hl                                                               |
|                                                                                           | Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas                                                      |                                                                           | 714,63 €/hl de alcohol puro                                               | 750,36 €/hl de alcohol puro                                              |
| Impuesto sobre productos Intermedios                                                      | Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol. |                                                                           | 36,65€/hl                                                                 | 38,48 €/hl                                                               |
|                                                                                           | Demás productos intermedios                                                                        |                                                                           | 61,08 €/hl                                                                | 64,13 €/hl                                                               |
| Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas                                             | Tipo impositivo                                                                                    |                                                                           | 913,28 €/hl de alcohol puro                                               | 958,94 €/hl de alcohol puro                                              |
|                                                                                           | Régimen de destilación artesanal                                                                   | Tarifa primera                                                            | 799,19€/hl de alcohol puro                                                | 839,15€/hl de alcohol puro                                               |
|                                                                                           |                                                                                                    |                                                                           | 622,23 € /hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias. | 653,34 €/hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias. |
|                                                                                           |                                                                                                    | Tarifa segunda                                                            | 799,19€/hl de alcohol puro                                                | 839,15€/hl de alcohol puro                                               |
|                                                                                           |                                                                                                    |                                                                           | 622,23 € /hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias  | 653,34 €/hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias. |
|                                                                                           | Introducción de bebidas derivadas fabricadas en otros Estados miembros por pequeños destiladores   | 799,19€/hl de alcohol puro                                                | 839,15€/hl de alcohol puro                                                |                                                                          |
|                                                                                           |                                                                                                    | 622,23 € /hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias. | 653,34 €/hl de alcohol puro cuando el impuesto sea exigible en Canarias.  |                                                                          |
| Régimen de cosechero                                                                      |                                                                                                    | 215,58 €/hl de alcohol puro                                               | 226,36 €/hl de alcohol puro                                               |                                                                          |
|                                                                                           |                                                                                                    | Impuesto exigible en Canarias: 167,05 €/hl de alcohol puro                | Impuesto exigible en Canarias: 175,40 €/hl de alcohol puro                |                                                                          |

## 2) Impuesto sobre las Labores del Tabaco

En relación con 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**.

El incremento de tipos se produce de la siguiente forma:

- ✓ **Epígrafe 2.-Cigarrillos:** se incrementa el **tipo específico** de 24,1 a **24,7 euros** por cada 1.000 cigarrillos.

En cuanto al mínimo de imposición, se establece que el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de **131,5 euros** (antes 128,65 euros) por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta **141 euros** (antes 138 euros) cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

- ✓ **Epígrafe 3.- Picadura para liar:** se incrementa el **tipo específico** de 22 a **23,5 euros** por kilogramo.

En cuanto al mínimo de imposición, se establece que el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de **98,75 euros** (antes 96,5 euros) por cada kilogramo, y se incrementará hasta **102,75 euros** (antes 100,5 euros) cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.

| Modificaciones en la tarifa aplicable al Impuesto sobre las Labores del Tabaco |                       |                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Epígrafe                                                                       | Concepto modificado   | Antes del RDL 3/2016                                                                                                                                                                                                                                              | Después del RDL 3/2016                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Cigarrillos                                                                    | Componente específico | 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.                                                                                                                                                                                                                            | <b>24,7 euros</b> por cada 1.000 cigarrillos.                                                                                                                                                                                                                                  |
|                                                                                | Mínimo de imposición  | El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos | El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de <b>131,5 euros</b> por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta <b>141 euros</b> cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos |
| Picadura de liar                                                               | Componente específico | 22 euros por kilogramo                                                                                                                                                                                                                                            | <b>23,5 euros</b> por kilogramo                                                                                                                                                                                                                                                |
|                                                                                | Mínimo de imposición  | El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 96,5 euros por cada kilogramo, y se incrementará hasta antes 100,5 euros cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.          | El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de <b>98,75 euros</b> por cada kilogramo, y se incrementará hasta <b>102,75 euros</b> cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.             |

## MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 6 del Real Decreto-ley introduce, **con efectos 1 de enero de 2017**, las siguientes modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

### 1) Pago en especie de la deuda tributaria

Se introduce un nuevo apartado en el artículo 60.2 de la LGT para impedir que el pago en especie de la deuda tributaria cuando se trate de **deudas tributarias inaplazables** (según lo dispuesto en el art. 65.2 de la LGT). Además, se añade que, en estos supuestos, la solicitud de pago en especie será inadmitida.

Recordemos que la regla general contemplada en la LGT es la del pago en efectivo de la deuda tributaria, siendo admisible el pago en especie mediante la entrega de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico cuando una Ley así lo autorice (por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). De modo que, con carácter general, no se admite el pago en especie con cualquier clase de bienes.

La modificación efectuada restringe, aún más, esta posibilidad de pago en especie, puesto que no cabe su aplicación en supuestos de deudas definidas en la Ley como inaplazables.

### 2) Aplazamiento y fraccionamiento del pago

Se introducen modificaciones en el art. 65.2 de la LGT, **ampliando** los supuestos en los que la deuda tributaria **no puede ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento** a los siguientes:

- ✓ **Retenciones e ingresos a cuenta en todo caso.** Se elimina, por tanto, la excepción normativa que contemplaba la Ley que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de estas deudas.

A este respecto, cabe señalar que el art. 44.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación prevé la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la LGT. Es decir, cuando se careciese de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

Entendemos que la modificación efectuada en la LGT precisa modificar también dicho precepto reglamentario en el mismo sentido.

- ✓ **Las liquidaciones que resulten de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias** (en vía administrativa o judicial) **cuando previamente hayan sido suspendidas** durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial.

- ✓ Las derivadas de **tributos que deban ser legalmente repercutidos** salvo que se justifique 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**.

Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 3/2016 según la cual los aplazamientos o fraccionamientos cuyos procedimientos se hayan iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2017 se regirán por la normativa anterior a dicha fecha.

## COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN DE VALORES CATASTRALES

El artículo 7 del Real Decreto-ley incluye la aprobación de los coeficientes de actualización de los valores catastrales para 2017 (según lo dispuesto en el art. 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) que tradicionalmente venía haciéndose en la Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

### Coeficientes de actualización de valores catastrales para 2017:

| Año de entrada en vigor<br>ponencia de valores | Coeficiente de actualización |
|------------------------------------------------|------------------------------|
| 1984, 1985, 1986, 1987, 1988,<br>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                         |

Estos coeficientes se aplicarán a los municipios incluidos en la Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre, en los siguientes términos:

- ✓ 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.