

ESTUDIO PORMENORIZADO SOBRE LAS PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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. (BOE del 3 de diciembre).

1. LEY 20/1990 SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS:

CON EFECTOS PARA PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1/1/2016.

➤ **Nuevos límites aplicables a las cooperativas para la compensación de cuotas tributarias negativas.**

- Límites aplicables a partir del 1/1/2016:

El RDL 3/2016 añade la DA 8ª a la Ley 20/1990 Régimen fiscal de las cooperativas, por la que se aprueba, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea **al menos de 20 M €** durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, nuevos límites para la compensación de cuotas tributarias negativas de las cooperativas. Estos límites se aplican a la cuota íntegra previa a su compensación, en todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1M € al tipo medio de gravamen de la entidad.

Los nuevos límites son los siguientes:

- **50%**, cuando el INCN sea al menos de 20 M € pero inferior a 60 M €.
- **25%**, cuando el INCN sea al menos de 60 M €.

- Límite aplicable para el año 2016:

El RDL 3/2016 modifica la DT 8ª de la Ley 20/1990 sobre Régimen fiscal de las cooperativas, donde se indica que para los casos en los que no se aplique la DA 8ª, esto es, cuando el INCN sea **menor de 20 M €** durante los 12 meses anteriores, para períodos impositivos que se inicien en el año **2016** será el **60%**.

- En resumen:

Combinando la nueva DA 8ª y la modificada DT 8ª, los límites aplicables a la compensación de cuotas tributarias negativas de las cooperativas, en los términos previstos anteriormente, serán los siguientes en función del importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo:

- < 20.000.000 €: 70 % (60% en 2016).
- ≥ 20.000.000 € y < 60.000.000 €: 50%
- ≥ 60.000.000 €: 25%

2. LEY 11/2009 POR LA QUE SE REGULAN LAS SOCIMI:

CON EFECTOS PARA PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1/1/2017.

➤ Adaptación de la Ley 11/2009 a las modificaciones introducidas por RDL 3/2016 sobre la exención del artículo 21 LIS.

El RDL 3/2016 modifica el artículo 10.2.a) de la Ley 11/2009 por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) e indica que en el caso de **rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades** que hayan optado por la aplicación del **régimen de las SOCIMIs**, si el transmitente o perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, **no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 LIS en relación con las rentas positivas obtenidas.** Este matiz sobre las rentas positivas tiene por objeto adaptarse a las novedades introducidas en la LIS por el RDL 3/2016 y que desarrollaremos a lo largo de este documento.

3. LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

3.1. CON EFECTOS PARA PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1/1/2016.

➤ Nuevos límites aplicables a la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuestos diferidos.

- Límites aplicables a partir del 1/1/2016:

El RDL 3/2016 añade la DA 15ª por la que se aprueba, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea **al menos de 20 M €** durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, los límites relativos a:

- Activos por impuestos diferidos regulados en el art. 11.12 LIS y en los art. 62.1.e) y 67.d) LIS (régimen de consolidación fiscal).
- Compensación de bases imponibles negativas reguladas en art. 26.1.primer párrafo LIS y en el art. 67.e) LIS (régimen de consolidación fiscal).

Los límites son los siguientes:

- **50%**, cuando el INCN sea al menos de 20 M € pero inferior a 60 M €.
- **25%**, cuando el INCN sea al menos de 60 M €.

- Límite aplicable para el año 2016:

El RDL 3/2016 modifica la DT 36ª, donde se indica que para los casos en los que no se aplique la DA 15ª, esto es, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea **menor de 20 M €** durante los 12 meses anteriores, para períodos impositivos que se inicien en el año **2016** será el **60%**.

- En resumen:

Combinando la nueva DA 15ª y la modificada DT 36ª, los límites aplicables a la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuestos diferidos en los términos previstos anteriormente, serán los siguientes en función del INCN durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo:

- < 20.000.000 €: 70 % (60% en 2016).
- ≥ 20.000.000 € y < 60.000.000 €: 50%
- ≥ 60.000.000 €: 25%

➤ Nuevo límite para grandes empresas aplicable a las deducciones para evitar la doble imposición.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, para contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea **al menos de 20M €** durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional reguladas en art. 31, 32 y 100.11 (transparencia fiscal internacional) LIS, así como las previstas en DT 23ª (régimen transitorio de las deducciones para evitar la doble imposición) no podrá exceder **conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.**

➤ 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 generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013:

A partir de 1/1/13, no son deducibles las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades (Art. 14.1.j) RDLeg 4/04).

La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) mantiene la no deducibilidad de estas pérdidas por deterioro en el Art 13.2.b) LIS. Si bien, este Real Decreto Ley 3/2016 (RDL 3/2016) ha modificado este artículo y ha añadido el art. 15.k), que desarrollaremos más adelante, con efectos desde 1/1/2017.

El régimen transitorio aprobado por la LIS que se desarrolla en la DT 16ª, es el siguiente:

- Participaciones que no cotizan en mercados regulados, el gasto por deterioro fue fiscalmente deducible en los períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2013 en los términos revistos en el art. 12.3 RDLeg 4/04. Con carácter general, la reversión de estas pérdidas se integrará en la BI del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.
- Participaciones que cotizan en mercados regulados, el gasto por deterioro resultante de aplicar las normas contables a estas participaciones fue fiscalmente deducible en los períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2013, ya que no eran de aplicación los preceptos establecidos en la normativa del IS. La reversión de estas pérdidas se integrará en la BI del ISoc del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

El régimen transitorio anterior se mantiene con las siguientes novedades introducidas por el RDL 3/2016 en el nuevo apartado 3 de la DT 16ª:

- En todo caso, 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 períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, **se integrará, 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 1/1/2016.**
- En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en la DT 16ª respecto a participaciones que coticen o no coticen, **el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.**
- No obstante, en 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, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el **límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.**

➤ **Régimen transitorio aplicable a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (EP), generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013:**

A partir de 1/1/13, no es deducible la renta negativa procedente de EP situados en el extranjero a efectos de la determinación de la base imponible, excepto en caso de transmisión del mismo o cese de su actividad. (Art. 14.1.k) RDLeg 4/04). La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) mantiene la no deducibilidad de estas rentas negativas aunque a partir de 1/1/15 están reguladas en el art. 22 apartado 1 LIS, después del RDL 3/2016 pasa a regularse en el art. 22.2 LIS y ya no se excluye el supuesto de transmisión.

El régimen transitorio previsto en la DT 16ª LIS establece que un EP que hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la BI de la entidad en períodos impositivos anteriores a 1/1/2013, la exención del art. 22 o la deducción del art. 31 sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

Este régimen transitorio se mantiene con la siguiente novedad introducida por el RDL 3/2016 en el nuevo apartado 5 de la DT 16ª LIS:

En el caso de transmisión de un EP en períodos impositivos que se inicien a partir de 1/1/2016, la BI de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el EP en períodos impositivos iniciados antes del 1/1/2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el EP en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el **límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo**.

Por último, el RDL 3/2016 ha eliminado el antiguo apartado 4 de la DT 16ª, en el que se desarrollaba el supuesto de transmisión de EP cuando resultaba de aplicación el Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Este supuesto ha quedado integrado en el nuevo apartado 5 de la DT 16ª LIS.

3.2. CON EFECTOS PARA PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1/1/2017.

➤ Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades:

El RDL 3/2016 modifica el art. 13.2 LIS y añade el artículo 15.k) LIS.

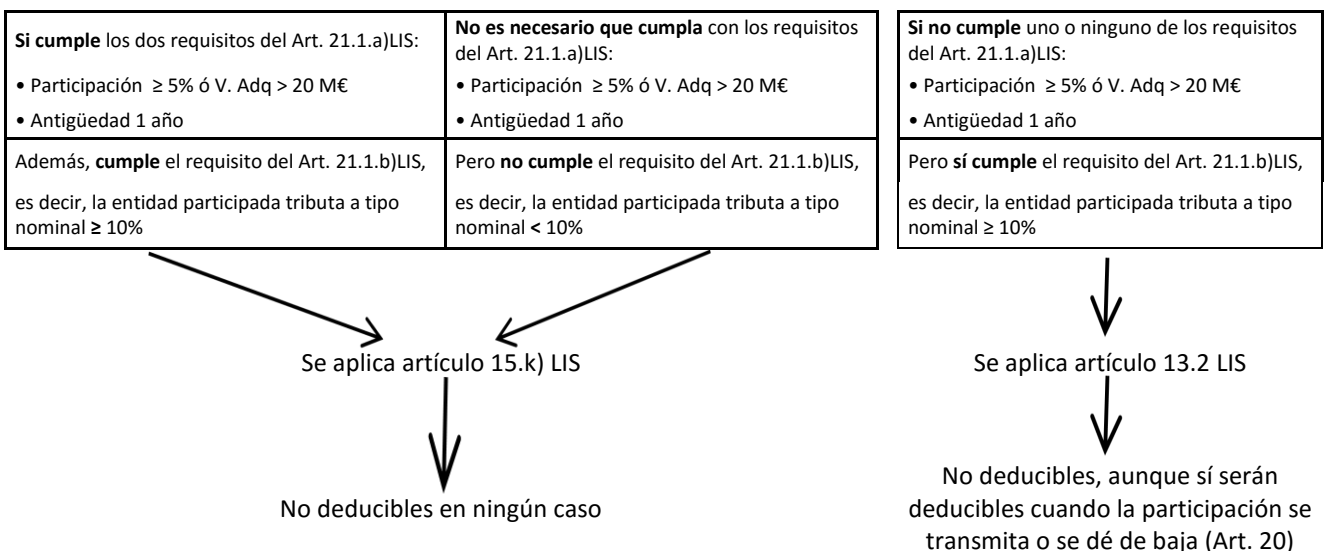
La modificación parte del cumplimiento o no de los siguientes requisitos:

- Establecido en el artículo 21.1.a) LIS: Que el porcentaje de **participación**, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, **al menos, del 5 por ciento** o bien que el valor de adquisición de la participación sea **superior a 20 millones de euros**. Además la participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante **al menos 1 año**.
- Establecido en el artículo 21.1.b) LIS: En el caso de 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 de, **al menos, el 10%**.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

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 RDL 3/2016 mantiene 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, antes reguladas en el art. 13.2 LIS únicamente. La **novedad introducida por el RDL 3/2016 es que esta no deducibilidad ha pasado a regularse en dos artículos diferentes** (art. 13.2 y 15.k LIS), atendiendo al cumplimiento de los siguientes requisitos en el período impositivo en que se registre el deterioro, lo que determinará distintas implicaciones fiscales en ejercicios futuros:



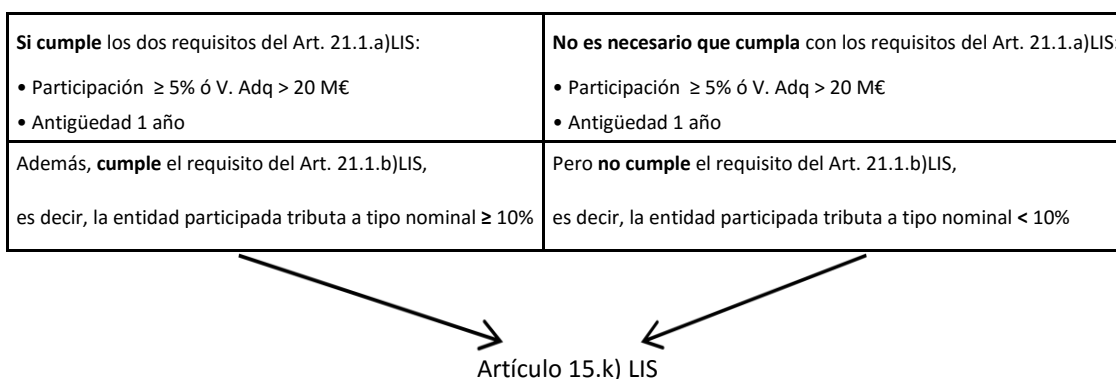
Si la **no deducibilidad** se produce por aplicación de:

- Art. 15.k) LIS: estas pérdidas por deterioro **no serán posteriormente deducibles**.
- Art. 13.2 LIS: estas pérdidas por deterioro **sí serán deducibles después**, de acuerdo con art. 20 LIS cuando la participación se transmita o se dé de baja, siempre que los requisitos señalados se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

➤ **Disminución de valor originado por aplicación del valor razonable a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades:**

El artículo 17.1 LIS recoge la regla general de que, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. Ahora se incluye como excepción, lo dispuesto en el nuevo art. 15.L LIS.

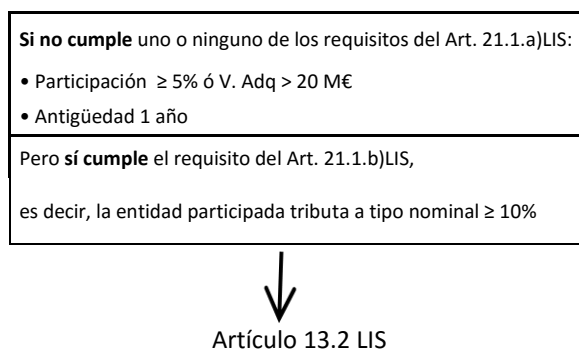
El RDL 3/2016 **añade el art. 15. L) LIS**, que señala que **no serán deducibles** las disminuciones de valor originadas por aplicación de valor razonable a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que cumplan los siguientes requisitos, que **se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo** que, con carácter previo, se haya integrado en la BI, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe. El mencionado artículo 15. L) exige que los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades:



➤ **Régimen de diferimiento de rentas negativas para el caso de que el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades**

- Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

EL RDL 3/2016 modifica el artículo 11.10 LIS, introduciendo la necesidad de cumplir los requisitos del art. 13.2 LIS, de tal forma que se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, cumplan los requisitos del art. 13.2 LIS, esto es:



En todo caso las rentas negativas tienen que minorarse por las positivas, ya que el RDL 3/2016 ha eliminado la excepción aplicable a las rentas que hubieran tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%.

La modificación del art. 11.10 LIS está coordinada con la introducida en el art. 21.6 LIS que desarrollaremos más adelante. En este artículo se indica que cuando se cumplan los requisitos del art. 15.k) LIS no se integrarán en BI las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, por tanto, no tenía sentido mantener el régimen de diferimiento en estos casos.

- Rentas negativas generadas en la transmisión un EP.

El RDL 3/2016 deroga el art. 11.11 LIS y elimina el régimen de diferimiento previsto para rentas negativas generadas en la transmisión un EP porque estas rentas ya no son deducibles de acuerdo con la modificación que este RDL introduce en el artículo 22 LIS, que explicaremos más adelante.

➤ Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades (Art. 21 LIS):

El RDL 3/2016 modifica el art. 21 LIS, comienza cambiando el título “Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión...” para dejarlo como “Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión...”.

- Requisitos contenidos en el art. 21.1 LIS:

El RDL 3/2016 no introduce cambios sustanciales respecto de los criterios que deben de cumplirse para poder aplicar la exención del artículo 21 y que ya hemos expuesto al inicio de este documento. Únicamente, se deroga el art. 21.9 LIS que hacía mención a que no se aplicaría esta exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (con alguna excepción), porque este requisito ha quedado incluido en el artículo 21.1. b) LIS.

- Especialidades aplicables a la exención de renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, reguladas en el art. 21.4 LIS.

El art. 21.4 LIS ha sido objeto de una importante modificación por el RDL 3/16, se ha eliminado el antiguo art. 21.4.b) LIS y el antiguo apartado a) se ha desdoblado. Esto es:

- Se ha **eliminado la especialidad contenida en el antiguo art. 21.4.b)** relativa al supuesto de **transmisiones sucesivas de valores homogéneos**, que indicaba que la exención se limitaba al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hubieran sido objeto de integración en la BI. Asimismo, relacionado con esto, **se ha eliminado el último párrafo del art. 21.7 LIS** donde se desarrollaba el supuesto en el que en las transmisiones sucesivas de valores homogéneos se obtenían rentas negativas, en estos supuestos, éstas se minoraban en el importe de las rentas positivas netas obtenidas en las transmisiones previas que hubieran tenido derecho a la aplicación de la exención. EL RDL 3/2016 elimina estas especialidades por lo que **en el caso de trasmisiones de valores homogéneos se aplicarán las reglas generales.**

- Se ha modificado la especialidad aplicable a la transmisión de participaciones valoradas conforme a las reglas del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores que hubieran determinado la no integración de rentas en la BI. El RDL 3/2016 distingue:

➤ El transmitente es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o de IRNR (regulado en art.21.4. a) LIS). La especialidad consiste en que, en los supuestos siguientes, la **exención no se aplicará sobre la renta diferida** en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su BI. Los supuestos son:

- Aportaciones (antes se decía transmisión) de participación en una entidad en la que **no** cumpla **alguno** de los siguientes requisitos:
 - porcentaje de participación de, **al menos, el 5%** o bien que el valor de adquisición de la participación sea **superior a 20 M€**, ó
 - la entidad participada tribute a un tipo nominal de al menos 10%, cuando en este caso el incumplimiento sea total o parcial al menos en algún ejercicio.

Es decir, no se aplicará la exención a renta diferida cuando la primera aportación no generó derecho a exención.

- Aportaciones no dinerarias de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

➤ El transmitente es contribuyente del IRPF (regulado en art.21.4. b) LIS). La especialidad consiste en que, cuando las participaciones aportadas que fueron valoradas de acuerdo con el mencionado régimen especial, sean objeto de **transmisión en los dos años posteriores** a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la **exención no se aplicará sobre la diferencia positiva** entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición (renta diferida), **salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.**

- Normas para evitar la doble imposición en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Relacionado con la modificación del art. 21.4.a) LIS, el RDL 3/2016 ha modificado el art. 88.1 segundo párrafo LIS, para evitar la doble imposición que, con la redacción anterior podía producirse, de tal forma que, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad, podrá aplicarse exención respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación o 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.**

- No integración en BI de las rentas negativas derivadas de transmisión de la participación en una entidad, regulado en el art. 21.6 LIS.

No se integrarán en la BI 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 del art. 21.3 LIS, que remite al art. 21.1 LIS, esto es:
 - **Participación** en el capital o en los fondos propios de la entidad de, **al menos, 5%** o bien que el valor de adquisición sea **superior a 20M €** y que se haya poseído de manera ininterrumpida durante al menos 1 año.
 - La entidad participada haya tributado al menos al 10%.

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 establecido en art. 21.1.b) LIS, esto es que la entidad participada no haya tributado al menos al 10%.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en art. 21.3 LIS, la no integración de las rentas negativas en la BI se realizará de manera parcial.

En resumen, **no se integrarán en la BI las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, en los siguientes casos:**

<p>Si cumple los dos requisitos del Art. 21.1.a)LIS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participación $\geq 5\%$ ó V. Adq > 20 M€ • Antigüedad 1 año 	<p>No es necesario que cumpla con los requisitos del Art. 21.1.a)LIS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participación $\geq 5\%$ ó V. Adq > 20 M€ • Antigüedad 1 año
<p>Además, cumple el requisito del Art. 21.1.b)LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$</p>	<p>Pero no cumple el requisito del Art. 21.1.b)LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $< 10\%$</p>

Artículo 15.k) LIS

- Especialidades en la integración en BI de determinadas rentas negativas derivadas de transmisión de la participación en una entidad, de acuerdo con el art. 21.7 LIS.

El RDL 3/2016 recoge en el nuevo art. 21.7 LIS los supuestos que anteriormente se regulaban en el art. 21.6 y 21.7 LIS, aunque restringe su aplicación a las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades que sean objeto de

integración en la base imponible por no producirse ninguna de las circunstancias previstas en el art. 21.6 LIS, **entre otros** supuestos será cuando:

Si no cumple uno o ninguno de los requisitos del Art. 21.1.a)LIS:
• Participación $\geq 5\%$ ó V. Adq > 20 M€
• Antigüedad 1 año
Pero sí cumple el requisito del Art. 21.1.b)LIS,
es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$



Artículo 13.2 LIS

Las especialidades son las siguientes:

- Apartado a):

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** (con la antigua redacción sólo se podían minorar las rentas positivas que hubieran aplicado exención, no se hacía mención a la deducción).

- Apartado b):

El importe de las rentas negativas se **minorará, en su caso, en el importe de los dividendos** o participaciones en beneficios **recibidos** de la entidad participada **a partir** del período impositivo que se haya iniciado en el año **2009**, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el art. 21.1 LIS.

– Nuevo supuesto de deducibilidad de rentas negativas regulado en el art. 21.8 LIS.

El RDL 3/2016 recoge en el art. 21.8 LIS un nuevo supuesto de deducibilidad de rentas negativas, en concreto, se indica que serán fiscalmente deducibles 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.

➤ **Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de EP (Art. 22 LIS):**

El RDL 3/2016 modifica el art. 22 LIS indicando de forma expresa que las **rentas positivas derivadas del cese** de la actividad de un EP situado fuera del territorio español, estarán **exentas** cuando éste tribute al menos, a un tipo nominal del 10%. La novedad más importante es que **no se integrarán en la BI las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP**. Por esta razón **se ha derogado el art. 11.11 LIS donde se regulaba el régimen de diferimiento** para las rentas negativas obtenidas de un EP en el caso de transmisión dentro de un grupo de control.

En resumen, estarán **exentas las rentas positivas** obtenidas en el extranjero a través de un EP, incluidas las derivadas de la transmisión de un EP o del cese de su actividad, cuando el EP tribute en el extranjero al menos a un tipo nominal del 10%.

Tampoco se integrarán las rentas negativas obtenidas en el extranjero por el EP ni las derivadas de la transmisión del EP. **Únicamente serán deducibles fiscalmente las rentas las rentas negativas generadas en caso de cese del EP**, pero el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

El RDL 3/2016 deroga el art. 22.7 LIS que hacía mención a que no se aplicaría esta exención cuando el EP esté situado en un país calificado como paraíso fiscal, por la misma razón por la que se derogó el art. 21.9 LIS, esto es, porque este requisito ha quedado incluido en el artículo 21.1. b) LIS.

➤ **Deducciones para evitar la doble imposición internacional (Art. 31 y 32 LIS):**

El RDL 3/2016 ha introducido algunas modificaciones en los art. 31 y 32 LIS, en concreto, en el art. 31.1 LIS se señala que se podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición cuando en la BI del contribuyente se integren rentas **positivas** obtenidas y gravadas en el extranjero, en la antigua redacción no se hacía mención expresa a las positivas.

Además este RDL ha derogado todos los apartados de los art. 31 y 32 en los que se hacía mención a las rentas negativas, esto es, se han derogado los art. 31.4. párrafos segundo y tercero, art. 31.5, 32.6 y 32.7 LIS.

Las medidas introducidas por el RDL 3/2016 respecto las Deducciones para evitar la doble imposición tienen por objeto adaptarse a las modificaciones realizadas por este mismo RDL en los artículo 21 y 22 LIS.

Madrid, 30 de junio de 2017.



Impactos del REAL DECRETO-LEY 3/2016,

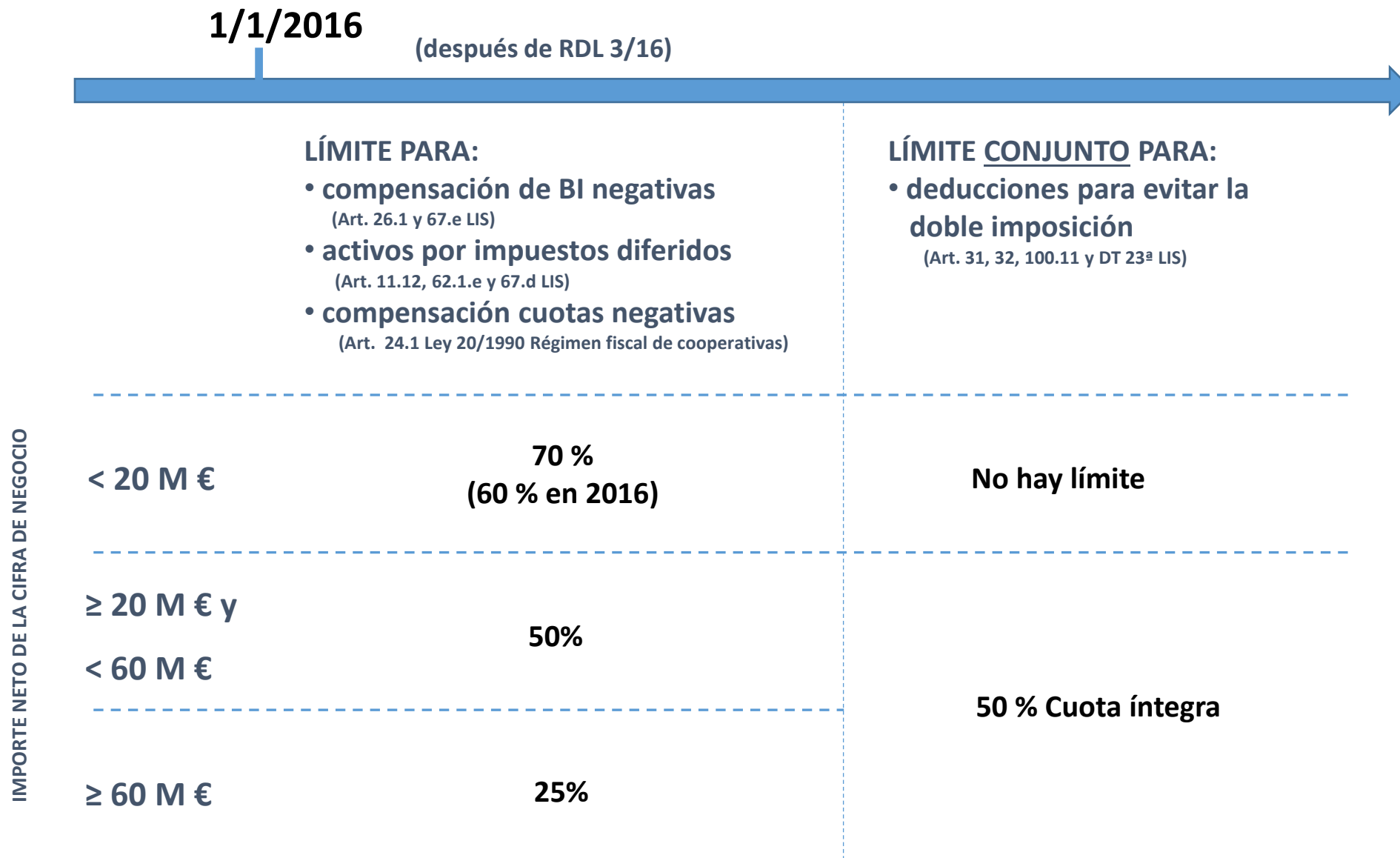
de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

(BOE 3 de diciembre)

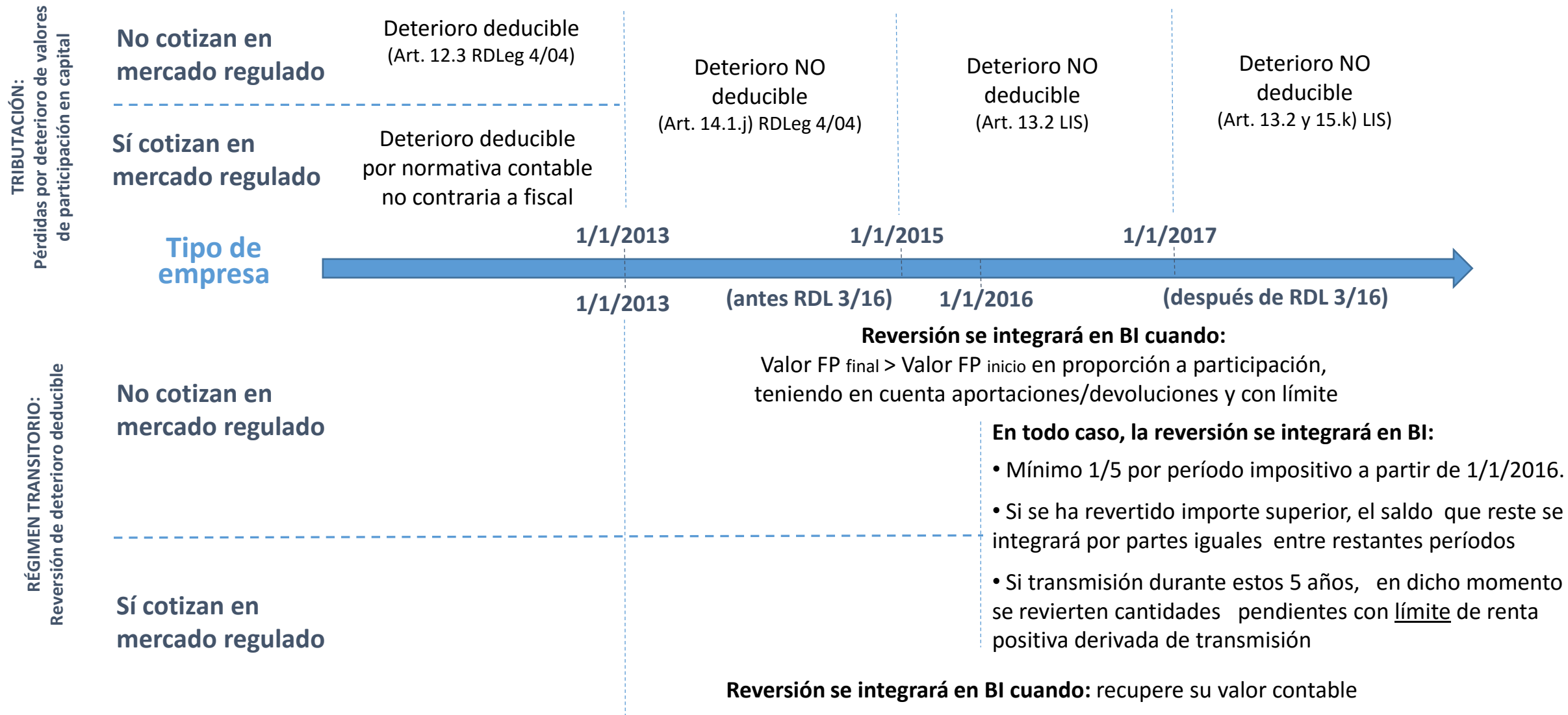
ÍNDICE

- **TABLA 1. Nuevos límites de compensación de BI negativas, cuotas tributarias negativas y de Deducciones para evitar doble imposición.**
- **TABLA 2. Régimen transitorio de pérdidas por deterioro de valores representativo de participación en capital generadas antes de 1/1/2013 (DT 16ª LIS)**
- **TABLA 3. Régimen transitorio de rentas negativas obtenidas mediante EP (DT 16ª LIS)**
- **TABLA 4. Valores representativos de la participación en capital o fondos propios de entidades**
- **TABLA 5. Especialidades en la aplicación de exención (Art. 21.4 nuevo LIS)**
- **TABLA 6. Transmisiones sucesivas de valores homogéneos**
- **TABLA 7. Rentas obtenidas en extranjero a través de Establecimiento Permanente (Art. 22 LIS)**
- **TABLA 8. Deducciones para evitar Doble Imposición Internacional (Art. 31 y 32 LIS)**

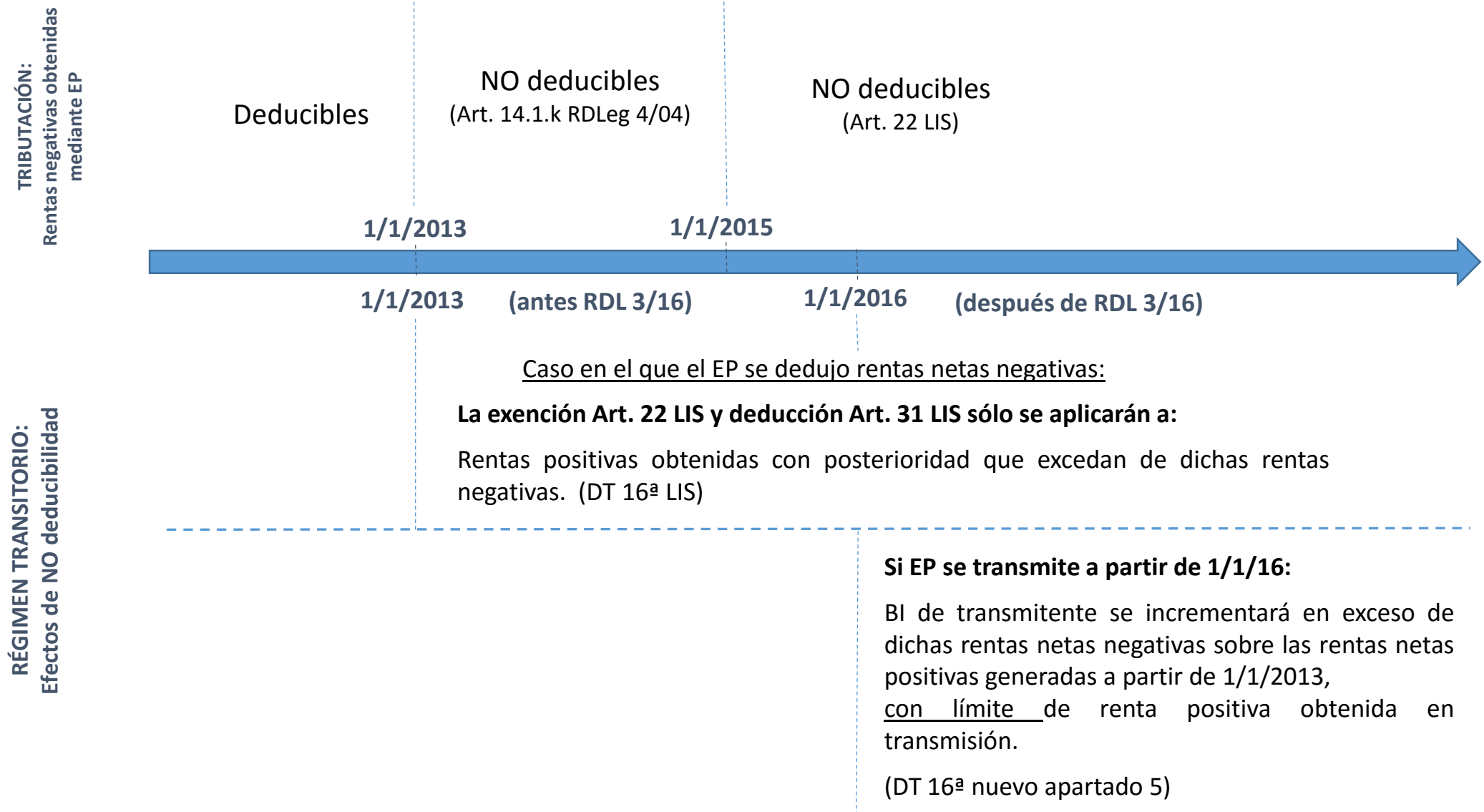
1. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Nuevos límites de compensación de BI negativas, cuotas tributarias negativas y de Deducciones para evitar doble imposición.




2. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Régimen transitorio de pérdidas por deterioro de valores representativo de participación en capital generadas antes de 1/1/2013 (DT 16ª LIS)



3. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Régimen transitorio de rentas negativas obtenidas mediante EP (DT 16ª LIS)

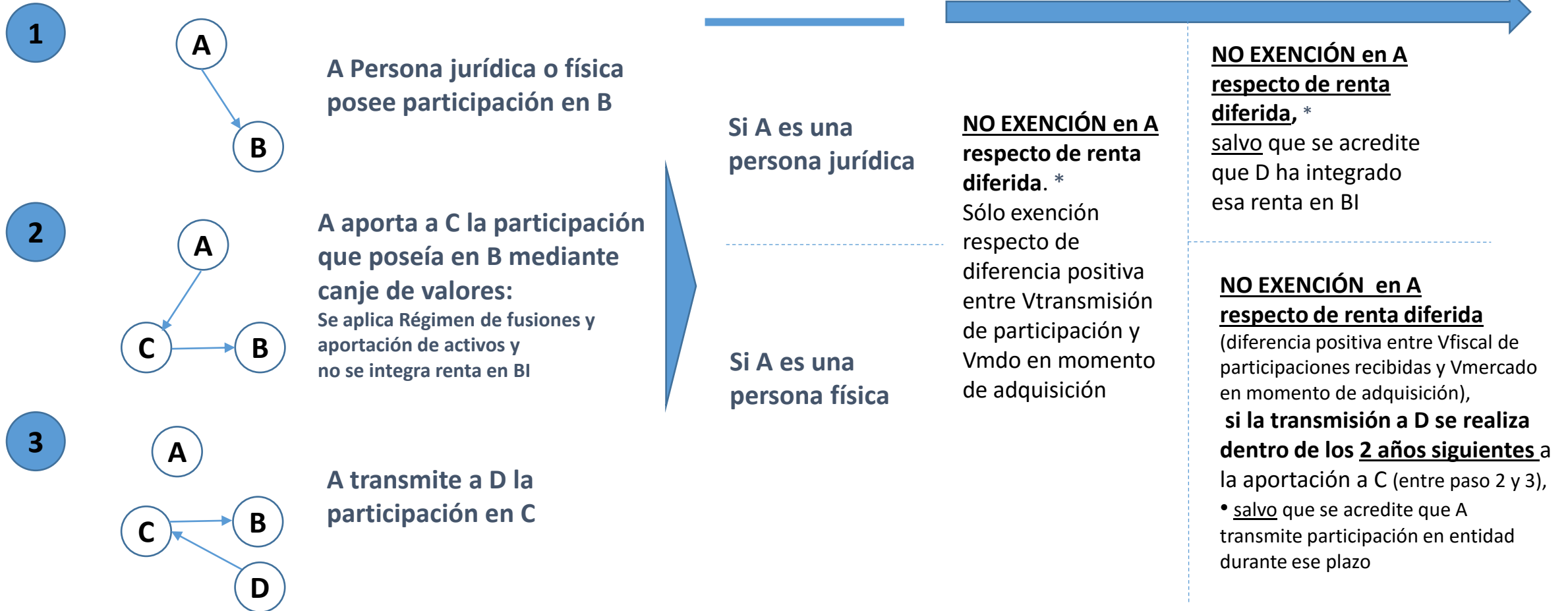


4. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Valores representativos de la participación en capital o fondos propios de entidades

		ANTES	1/1/2017	DESPUÉS	
REQUISITOS	Art. 21.1.a)LIS: • Participación ≥ 5% ó V. Adq > 20 M€ • Antigüedad 1 año	En cualquier caso	No cumple uno o ninguno de los requisitos	Alternativa 1	Alternativa 2
	Art. 21.1.b)LIS: • La entidad participada tributa a tipo nominal ≥ 10%	En cualquier caso	Sí cumple el requisito	Sí cumple ambos requisitos	No es necesario que cumpla los requisitos
AREA IMPACTADA	Pérdidas por deterioro de valores	NO deducibles, sí deducibles cuando la participación se transmita o se dé de baja de acuerdo con Art. 20 (Art. 13.2)		No deducibles en ningún caso (Art. 15.k nuevo)	
	Variaciones de valor por aplicación de valor razonable cuando se imputen a PyG	Tendrán efectos fiscales (Art. 17.1)		Siguen teniendo efectos fiscales, con excepción de disminución de valor de participaciones por aplicación valor razonable NO DEDUCIBLES salvo integración en B.I. incremento valor de valores homogéneos (Art. 17.1 y Art.15.L nuevo)	
	Rentas negativas derivadas de la transmisión de una participación cuando hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del grupo	SÍ se integran en BI (minoradas por determinadas rentas) (Art. 21.6 ant y 21.7 nuevo)		NO se integran en BI (ART 21.6 nuevo)	
	Rentas negativas derivadas de la transmisión de una participación	SÍ se integran en BI(minoradas por determinadas rentas) (Art. 21.7 ant y 21.7 nuevo)			
	Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores si el adquirente forma parte del Grupo	SÍ se integran en BI en el momento que se transmitan a terceros o dejen de formar parte del mismo grupo (minoradas por determinadas rentas). Régimen diferimiento (Art. 11.10)			
	Rentas negativas generadas por extinción de entidad participada	SÍ son deducibles (desde 1/1/2017 se regula expresamente en nuevo Art. 21.8 e indica que son deducibles salvo que sea consecuencia de operación de reestructuración, minoradas por determinadas rentas)			

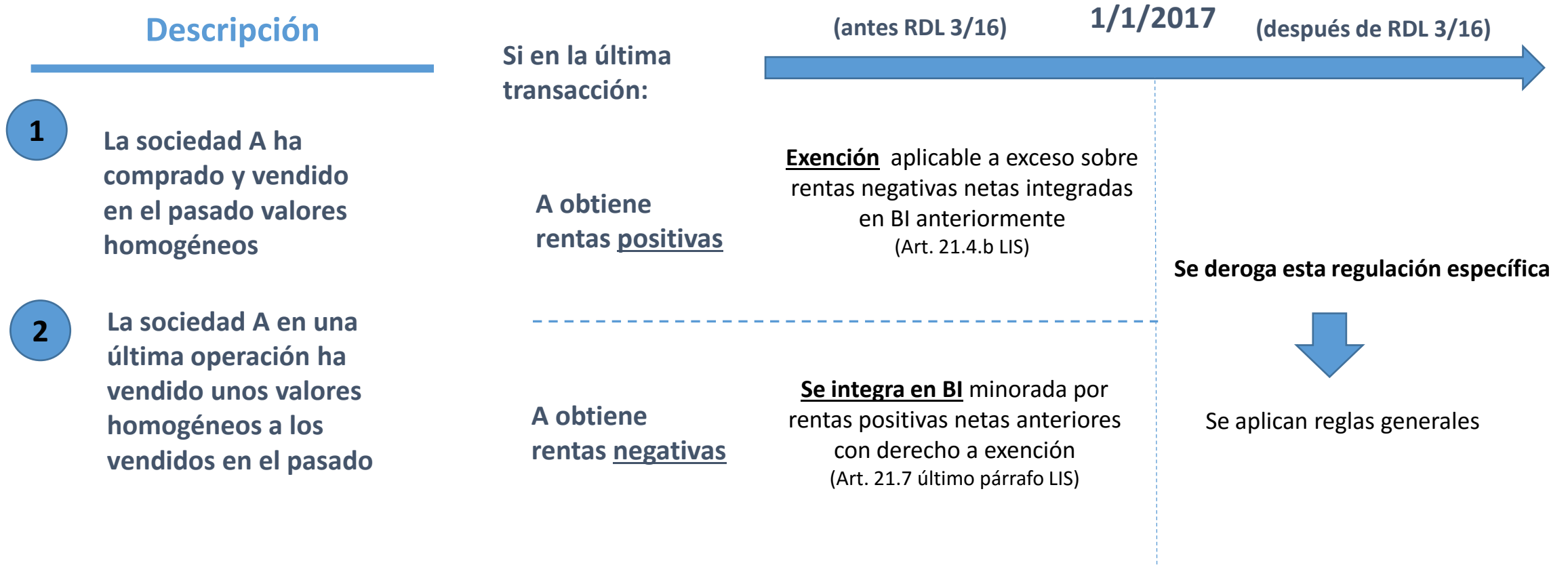
5. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Especialidades en la aplicación de exención (Art. 21.4 nuevo LIS)

Descripción



* Nota: B puede ser: - Participación en entidad que no cumpla requisitos de Art. 21.1.a o, total o parcialmente en algún ejercicio el 21.1.b LIS
- Aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de participación en capital

6. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Transmisiones sucesivas de valores homogéneos



7. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Rentas obtenidas en extranjero a través de Establecimiento Permanente (Art. 22 LIS)

		ANTES	1/1/2017	DESPUÉS
TIPOLOGIA DE RENTAS	Obtenidas mediante Establecimiento Permanente	Rentas positivas	EXENTAS	EXENTAS
		Rentas negativas	NO SE INTEGRAN EN BI	NO SE INTEGRAN EN BI
	Derivadas de TRANSMISIÓN de Establecimiento Permanente	Rentas positivas	EXENTAS	EXENTAS
		Rentas negativas	SÍ SE INTEGRAN EN BI Si adquirente es entidad del grupo, existe régimen de diferimiento (Art. 11.11 LIS).	<u>NO SE INTEGRAN EN BI</u> Se deroga régimen de diferimiento de Art. 11.11 LIS.
	Derivadas de CESE de Establecimiento Permanente	Rentas positivas	EXENTAS (aunque no se indica expresamente)	EXENTAS
		Rentas negativas	SÍ SE INTEGRAN EN BI	SÍ SE INTEGRAN EN BI

Nota: Rentas exentas si EP sujeto y no exento a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con Tipo nominal $\geq 10\%$.

Rentas negativas que se integren en BI se minoran de acuerdo con Art. 22 LIS.

8. IMPACTOS DEL RDL 3/2016. Deducciones para evitar Doble Imposición Internacional (Art. 31 y 32 LIS)

1/1/2017

(después de RDL 3/16)



- ✓ Se indica expresamente que las deducciones se aplican sobre rentas positivas
- ✓ Se derogan apartados relativos a rentas negativas para adaptarse a novedades introducidas en Art. 21 y 22 LIS por el RDL 3/16