

## NOTA INFORMATIVA

**NOTA INFORMATIVA 5/2013: modificaciones tributarias introducidas por 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 (en adelante, Ley 16/2013).**

Estimado cliente,

La presente nota tiene como objeto exponerle las importantes modificaciones tributarias que ha introducido la Ley 16/2013, publicada en el BOE el pasado miércoles 30 de octubre, en distintos impuestos, teniendo especial relevancia las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Seguidamente procedemos a realizar un análisis de los impactos fiscales más importantes que ha producido dicha normativa, clasificando las novedades por Impuestos y/o materias, en aras a una mayor comprensión.

### **I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS).**

#### **1. MEDIDAS DE CARÁCTER PERMANENTE.**

##### **A. Supresión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de cartera.**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se deroga el artículo 12.3 TRLIS y se añade una nueva letra (j) al apartado 1 del artículo 14 para confirmar la no deducibilidad de la pérdida por deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, se haya registrado o no un deterioro contable. Por tanto, la no deducibilidad afecta, no sólo al deterioro de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, sino al deterioro de cualquier tipo de participación en los fondos propios de otras entidades, con independencia del grado de participación, de si cotizan o no, y de que el deterioro sea o no imputable contablemente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Se establece así mismo un régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que hayan sido fiscalmente deducibles por aplicación del artículo 12.3 del TRLIS. La reversión dichas pérdidas se debe integrar en la base imponible 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 o

## NOTA INFORMATIVA

- en el que se perciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

El régimen transitorio de deterioros de valor de entidades cotizadas fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores a 1 de enero de 2013, sin haberles sido de aplicación el artículo 12.3 del TRLIS (activos disponibles para la venta) establecido es que la reversión de dichas pérdidas se integrará en la base imponible del periodo en el que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

### **B. Supresión de la deducibilidad de rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de Establecimientos Permanentes (EP) y a través Uniones Temporales de Empresas (UTEs).**

A través de la adición de las letras k) y l) en el apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, se establece que no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, excepto en los casos de transmisión o extinción:

- Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP.
- Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero.

Por su parte, se modifica el apartado 2 del artículo 22 del TRLIS y el apartado 5 del artículo del 31 del TRLIS, para establecer que las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP que haya obtenido beneficios que se hubieran beneficiado de la referida exención o deducción por doble imposición internacional, se minorarán en el importe de dichos beneficios. De igual modo, las pérdidas derivadas de la extinción de la UTE se minorarán en el importe de los beneficios obtenidos a través de la misma que se hayan beneficiado de la exención prevista en el artículo 50 del TRLIS.

Por último, el régimen transitorio incorporado es el siguiente:

- Para los EPs: en el caso de que un EPs hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible en períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención del artículo 22 del TRLIS o la deducción del artículo 31 del TRLIS sólo se aplicará a las rentas positivas obtenidas con posterioridad en la medida en que superen la cuantía de las cantidades negativas deducidas.
- Para las UTEs: en el caso de que la UTE hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible en períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, cuando en sucesivos ejercicios la UTE

## NOTA INFORMATIVA

obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible, con signo positivo, la renta negativa anteriormente imputada, con el límite del importe de las rentas positivas obtenidas.

### **C. Nuevos criterios de imputación temporal de determinadas rentas.**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se han introducido nuevas reglas de imputación temporal a través de la adición de los apartados 11 y 12 del artículo 19 del TRLIS.

De esta forma, las rentas negativas obtenidas por la transmisión de valores o EPs que representen la participación en el capital de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio se imputarán en el período impositivo:

- en que dichos valores o EPs se transmitan a un tercero ajeno al grupo
- o en que la entidad transmitente o adquirente deje de formar parte del grupo.

No obstante lo anterior, este diferimiento de las rentas negativas no se producirá en el supuesto de extinción de la entidad participada o del cese de la actividad del EP.

### **D. Modificación de la exención para evitar la doble imposición internacional (artículo 21 TRLIS).**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el artículo 21 del TRLIS en los siguientes términos:

- Se elimina el primer párrafo del apartado 4, en relación con la no integración de la depreciación de la participación cuando se hubieran percibido dividendos de fuente extranjera a los que se hubiera aplicado la exención, ya que ha dejado de tener sentido desde el momento en que se suprime la deducción por deterioro.
- Se añade un nuevo apartado 5 al referido artículo, con el objetivo de minorar la renta negativa imputable en el momento de la transmisión de entidades no residentes 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 de la misma y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención por doble imposición internacional.

## NOTA INFORMATIVA

### **E. Modificación de la deducción por doble imposición interna (artículo 30 del TRLIS).**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el artículo 30 del TRLIS en los siguientes términos:

- Se modifica el apartado 4 y 5 del artículo 30, para adaptarlos a la supresión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor y, en su caso, a su posible reversión.
- Se añade un nuevo apartado 7, con el objetivo de minorar las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo 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 de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción doble imposición interna.

### **F. Modificación de la deducción por doble imposición internacional (artículo 32 del TRLIS).**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el artículo 32 del TRLIS en los siguientes términos:

- Se modifica el apartado 5 para eliminar el primer párrafo, sobre la no integración de la pérdida por deterioro de valor como consecuencia de la distribución de dividendos, excepto que el importe de los beneficios hubieran tributado en España en cualquier transmisión de la participación y se incorpora un último párrafo para recoger los efectos de ésta última circunstancia:
  - El dividendo o participación de beneficios minorará el valor fiscal de la participación.
  - El sujeto pasivo aplicará la deducción por doble imposición, con el límite de la cuota íntegra que en España correspondería si las rentas se hubieren obtenido en territorio español.
- Se incorpora un apartado 6, para establecer que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo 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 de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

## NOTA INFORMATIVA

### **G. Modificaciones del régimen especial de consolidación fiscal.**

Se modifica el apartado 4 del artículo 70 del TRLIS, con efectos desde el 1 de enero de 2013, para establecer que la renta negativa obtenida en la transmisión de una participación de una sociedad que deje de formar parte del grupo fiscal se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo por la sociedad transmitida y que hayan sido compensadas.

### **H. Modificaciones en el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: diferencia fiscal de fusión.**

El artículo 89 del TRLIS, regula el cálculo de la diferencia de fusión estableciendo que, en los casos de fusión, cuando la entidad adquirente participe en, al menos, un 5% en la entidad adquirida, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios, se imputará en primer lugar a los bienes y derechos adquiridos y la parte de la diferencia no imputada será deducible fiscalmente como si se tratara de un fondo de comercio adquirido de forma onerosa.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2013, se incorpora un nuevo apartado al referido artículo para establecer que la referida diferencia se minorará en el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación, siempre que hayan sido generadas durante el tiempo de tenencia de la participación.

### **I. Modificaciones en la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales.**

Se establece la vigencia indefinida de la referida deducción y se amplía la base de la misma, incluyendo las copias y los gastos de publicidad y promoción que corran a cargo del productor, con el límite para ambos del 40% del coste de producción.

## **2. MEDIDAS DE CARÁCTER TEMPORAL.**

Se prorrogan algunas de las medidas temporales que fueron introducidas con carácter excepcional durante 2012 a través de Real Decreto-Ley 12/2012 y Real Decreto-Ley 20/2012.

## NOTA INFORMATIVA

### **A. Contratos de arrendamiento financiero.**

Se prorroga la inexigibilidad relativa a las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien sobre los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2012 a 2015, eliminándose el requisito de que las referidas cuotas permanezca igual o con carácter creciente a lo largo del período contractual.

### **B. Libertad de amortización.**

El Real Decreto-ley 12/2012 derogó la Disposición Adicional Undécima, relativa a la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo, estableciendo un régimen transitorio, durante los ejercicios iniciados en 2012 y 2013, a las cantidades pendientes de aplicar: se limitó su aplicación, en el caso de sujetos pasivos sin consideración de empresa de reducida dimensión, al 40% o el 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas (en función de si es aplicable o no el requisito de mantenimiento de empleo).

La Ley 16/2013, ha ampliado la referida limitación a los períodos iniciados dentro de los años 2014 y 2015.

### **C. Limitación en la compensación de bases imponibles negativas.**

Se prorroga para los ejercicios 2014 y 2015, el límite a la compensación de bases imponibles negativa del 50% de la base imponible previa (para sujetos pasivos con importe neto de cifra de negocios entre 20 y 60 millones de euros) y el 25% de la base imponible previa (para sujetos pasivos con importe neto de cifra de negocios superior a 60 millones de euros).

Es importante recalcar que se ha previsto que la referida limitación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

El plazo de aplicación de las bases imponibles negativas se mantiene en 18 años.

### **D. Deducibilidad del fondo de comercio.**

Se prorrogan para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015, la reducción al 1% del límite anual máximo de amortización del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 TRLIS) y del fondo de comercio adquirido de forma onerosa y el surgido tras una fusión (artículos 12.6 TRLIS y 89.3 TRLIS).

## NOTA INFORMATIVA

### **E. Inmovilizado con vida útil indefinida.**

Se mantiene, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015, la limitación a la deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida (límite anual máximo de 2%).

### **F. Limitación aplicación deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

Para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015, se mantiene la limitación en la aplicación del conjunto de deducciones para incentivar determinadas actividades (incluida la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 de la TRLIS):

- Del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- Del 50% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

### **G. Pagos fraccionados.**

a) Se prorroga para el ejercicio 2014 los porcentajes aplicables a la base de cálculo del pago fraccionado (modalidad establecida en el 45.3 del TRLIS):

- El resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, si la cifra de negocios es igual o superior a 10 millones e inferior a 20 millones de euros.
- El resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, si la cifra de negocios ha sido igual o superior a 20 millones e inferior a 60 millones de euros.
- El resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, si la cifra de negocios ha sido superior a 60 millones de euros.

b) Se mantiene, para los pagos fraccionados correspondientes a ejercicios iniciados dentro de los años 2014 y 2015, la integración en la base del 25 por ciento del importe de los dividendos y rentas devengados a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21 del TRLIS.

## NOTA INFORMATIVA

c) Se prorroga para los ejercicios iniciados en 2014 y 2015 la aplicación del pago fraccionado mínimo para los sujetos pasivos cuya cifra de negocios haya superado los 20 millones de euros: el importe del pago fraccionado mínimo no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12% del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del correspondiente período, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados del mismo ejercicio realizados con anterioridad. El porcentaje se reduce al 6% para las entidades en las que al menos el 85 por ciento de los ingresos del correspondiente período de cálculo del pago fraccionado, resulten exentos en aplicación de los artículos 21, 22 o 30.2 del TRLIS.

d) Por último, se dispone que, para el cálculo de los pagos fraccionados que hayan comenzado antes de la entrada en vigor de Ley 16/2013, esto es, antes de 31 de octubre de 2013, no se tendrán en cuenta las modificaciones del TRLIS relativo a la delimitación de los nuevos gastos no deducibles mediante la inclusión de nuevas letras en el artículo 14.1, derogación del artículo 12.3, y modificaciones en artículos de imputación temporal, exenciones y doble imposición, uniones temporales de empresas, régimen especial para operaciones de reestructuración empresarial y régimen de consolidación. Por lo tanto, no hay que regularizar los pagos fraccionados calculados según la modalidad de base imponible realizados en 2013.

## II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).

Se introducen diversas medidas en el IRPF motivadas por las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013 en el Impuesto sobre Sociedades y en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

a) Con efectos desde 1 de enero de 2013, para la determinación del rendimiento neto de los rendimientos de actividades económicas, se introduce una nueva regla en el apartado 2 del artículo 30 de la Ley del IRPF consistente en considerar como gasto las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

b) Con efectos desde 1 de enero de 2014 se introducen las siguientes modificaciones:

- Obligación de declarar: se establece que sí existe dicha obligación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible, según lo que se establezca reglamentariamente.

- Obligación de información respecto de las acciones y participaciones en IIC incluidas en sus registros de accionistas o partícipes: las sociedades gestoras de dichas instituciones y las entidades comercializadoras.

## NOTA INFORMATIVA

### III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR).

Con efectos desde 1 de enero de 2014, se introducen en el IRNR modificaciones motivadas por los cambios efectuados en la Ley de IIC:

- Obligación de declarar: se establece que sí se exige la presentación de la declaración respecto de las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la Ley de IIC, cuando la retención resulte inferior a la cuota tributaria calculada conforme lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- Obligación de retener e ingresar a cuenta de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente: se matiza que en los reembolsos de participaciones en fondos de inversión colectiva regulados por la Ley de IIC, la base para el cálculo de la retención será la que se determine reglamentariamente.
- Obligaciones de información, se amplía ésta a las entidades comercializadoras de IIC respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

### IV. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO.

Con efectos 1 de enero de 2014 se introduce, en nuestro ordenamiento, este impuesto que se aplicará en todo el territorio español -sin perjuicio de los regímenes tributarios forales.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo, esto es, los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1005/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono.

Este Impuesto grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico, estando constituida su base imponible por el peso de los productos objeto del impuesto –expresada en kilogramos-, produciéndose el devengo en el momento de la puesta a disposición de los productos de los adquirentes o, en su caso, en el autoconsumo.

Por último, señalar que se regulan una serie de exenciones, deducciones y bonificaciones entre las que destaca la deducción en los supuestos en que se acredite haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública

## NOTA INFORMATIVA

competente, la destrucción,, reciclado o regeneración de los productos objeto del impuesto.

### V. IMPUESTOS LOCALES.

#### V.A. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La modificación operada en este Impuesto consiste en la introducción de una bonificación potestativa de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. La regulación de esta bonificación tendrá que realizarse por Ordenanza Municipal.

#### V.B. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

*a) Modificación de la reducción de la base imponible del impuesto: cuantía y valor base.*

Por lo que respecta a la cuantía de la reducción, se matiza cual será el componente individual de la reducción para los casos en que la actualización de valores catastrales – por aplicación de los coeficientes establecidos en las Leyes de Presupuestos del Estado – determine un decremento de la base imponible de los inmuebles, que será, en cada año, la diferencia positiva entre el valor resultante de la actualización y su valor base. La diferencia se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado, precisando que para los casos anteriores el valor base será la base liquidable del ejercicio inmediatamente anterior a la actualización.

*b) Tipos de gravamen.*

Se regulan, con efectos para los períodos impositivos que se inicien en los años 2014 y 2015, los tipos incrementados del impuesto.

Esperando que esta información os sea de utilidad, por favor, no dudéis en contactar con nosotros si necesitáis cualquier tipo de aclaración adicional.