

**NOVEDADES TRIBUTARIAS 2017****Enero 2017**

Elena Morales Sánchez
Abogado

Javier Grávalos Olivella
Abogado

El pasado 3 de diciembre de 2016 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 que introduce importantes novedades en el Impuesto sobre Sociedades con efectos en 2016 así como en 2017. Asimismo, el 30 de septiembre de 2016 se publicó en el citado Boletín el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, que incorporaba importantes novedades en relación con el cálculo del pago fraccionado del citado Impuesto.

Por otra parte, el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido introduce modificaciones importantes en el citado impuesto con efectos a partir de 1 de julio de 2017.

La presente nota no incluye un análisis detallado de todas las modificaciones tributarias introducidas por las citadas normas sino que detalla únicamente aquellas modificaciones que consideramos pueden afectar de manera más generalizada a un mayor número de contribuyentes.

Por último, se detalla de forma esquemática y a modo de recordatorio los tipos de gravamen y tipos de retención más relevantes aplicables desde 1 de enero de 2017 en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobados en disposiciones fiscales anteriores y vigentes en 2016, que se entienden asimismo vigentes en 2017 dado que a la fecha de emisión de la presente nota no se ha publicado todavía la Ley de Presupuestos para 2017.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Novedades introducidas con efectos en el ejercicio 2016

1.1.1. Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (“BINs”)

Como es sabido, en 2015 se suprimió el límite temporal de 18 años para aplicar las BINs de manera que actualmente no caducan nunca.

En contrapartida a la eliminación del plazo de caducidad, a partir de 2016 se introducen los siguientes límites permanentes a la compensación de BINs:

- ✓ **60%** de la base imponible positiva en 2016
- ✓ **70%** de la base imponible positiva a partir de 2017

En todo caso, se podrán compensar BINs hasta el importe de 1 millón de euros.

El citado Real Decreto-ley 3/2016 introduce los siguientes límites a la compensación de BINs para las grandes empresas, esto es aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo:

Limitación a la compensación de BINs		
% BI positiva previa		
Cifra de negocios (en M. de €)	2016	2017
Inferior a 20 M.	60%	70%
De 20 M. a 60 M.	50%	50%
A partir de 60 M.	25%	25%

1.1.2. Limitación a la aplicación de deducciones por doble imposición internacional

Hasta la modificación introducida en diciembre 2016, las deducciones por doble imposición internacional se aplicaban sin límite sobre la cuota íntegra del Impuesto.

Se introduce un límite del 50% de la cuota íntegra para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional para las grandes empresas, esto es aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo.

1.1.3. Reversión obligatoria de los deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles

Se introduce la obligación de revertir, como mínimo, por partes iguales en la base imponible del Impuesto de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 2016, aquellos deterioros de cartera que hubieran sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores (esto es, hasta 2012 dado que desde 2013 los deterioros de cartera no son fiscalmente deducibles).

Por tanto, desde 2016 hasta 2020 se deberá integrar en la base imponible del Impuesto el 20% del deterioro de cartera que hubiera sido deducible a efectos fiscales en ejercicios anteriores, independientemente del hecho de que la filial haya recuperado o no su valor.

En el supuesto de que se produzca una recuperación del valor de la filial por un importe superior al citado 20%, se deberá integrar en la base imponible del Impuesto la recuperación del valor efectivamente producida en el ejercicio y el importe del deterioro que reste se integrará por partes iguales en los restantes periodos impositivos.

1.2. Novedades introducidas con efectos en el ejercicio 2017

1.2.1. NO deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de cartera “cualificada”

Como es sabido, el régimen de sociedades holding aplicable en España desde 2015 establece un régimen de exención plena para dividendos y plusvalías tácitas derivadas de la transmisión de la participación “cualificada” en sociedades, aquella participación que cumpla los requisitos del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (esto es: (i) participación mínima del 5% en el capital social o con un valor de adquisición de 20 millones de euros, (ii) mantenimiento de la participación 1 año, etc.).

Con efectos de 2017 se introduce como novedad la NO deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación “cualificada” en sociedades. Por tanto, el nuevo régimen de sociedades holding determina la no incorporación de rentas en la base imponible del Impuesto -ni positivas ni negativas- que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades.

Sí serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración.

1.3. Tipo de gravamen

- El tipo de gravamen del Impuesto aplicable en 2017 es el siguiente:

Impuesto sobre Sociedades Tipo de gravamen	2017
General	25%
Sociedades de nueva creación (primer ejercicio con BI positiva y siguiente)	15%

1.4. Tipos de retención

Impuesto sobre Sociedades	2017
Tipo de retención	19%

1.5. Pagos fraccionados

- El porcentaje del pago fraccionado será del **18%**. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo, así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.
- Aquellas entidades que hayan obtenido un importe neto de la cifra de negocios de más de 6.000.000 euros en el ejercicio anterior deberán calcular el pago fraccionado de forma obligatoria conforme al sistema de base imponible corrida.

El porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto (5/7 sobre 25%). Es decir, **con carácter general en 2017 el tipo será el 17%**.

Cabe recordar que en 2017 los dividendos exentos del Impuesto sobre Sociedades no formarán parte de la base del pago fraccionado en el sistema de base imponible corrida.

No obstante lo anterior, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, introdujo novedades significativas en relación con el cálculo del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades aplicable a grandes empresas, esto es aquellas con un volumen de negocios en el ejercicio anterior igual o superior a 10 millones de euros, con efectos desde el segundo pago fraccionado del Impuesto de octubre 2016.

Para estas entidades se establecen las siguientes novedades:

- ✓ Incremento del tipo de gravamen del pago fraccionado: el porcentaje será el resultado de multiplicar por 19/20 el tipo de gravamen redondeado por exceso. Es decir, **con carácter general en 2017 el tipo será el 24%**.
- ✓ Se establece un **pago fraccionado mínimo del 23%** del resultado contable positivo. La base de cálculo será el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al tiempo que haya transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado.

Así, las entidades holding con volumen de negocios igual o superior a 10 millones de euros deberán incluir en el cálculo del pago fraccionado mínimo el importe de los dividendos percibidos exentos del Impuesto sobre Sociedades.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. Escalas de gravamen

A falta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017 en la fecha de emisión de la presente nota, se entienden vigentes las escalas de gravamen aplicables en 2016.

La escala del ahorro aplicable en 2016 y que se entiende vigente en 2017 es la siguiente:

Base imponible	2017
Hasta 6.000	19%
De 6.000 a 50.000	21%
50.000 en adelante	23%

2.2. Tipos de retención

- Los tipos de retención aplicables a las rentas del trabajo a partir de 1 de enero de 2017 son los aplicables en 2016 que se entienden vigentes en 2017 :

Tipos de retención 2017			
Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto de base para calcular el tipo de retención	Tipo aplicable
Euros	Euros	Euros	Porcentaje
0	0	12.450	19%
12.450	2.365,50	7.750	24%
20.200	4.225,50	15.000	30%
35.200	8.725,50	24.800	37%
60.000	17.901,50	En adelante	45%

- Otros tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables en 2017 :

	2017
Tipos de retención del IRPF (más relevantes)	
Administradores y miembros de los consejos de administración	35%
Administradores de entidades con facturación inferior a 100.000€	19%
Rendimientos de actividades económicas (profesionales):	15%
- En general	7%
- En el periodo de inicio de actividad y en los 2 siguientes	
Rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, seminarios etc.	15%

Rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses etc.)	19%
Rendimientos del capital inmobiliario (arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos)	19%
Cesión de derechos de imagen	24%
Actividades empresariales en Estimación Objetiva (régimen de módulos)	1%

2.3. Régimen fiscal de impatriados (“Ley Beckham”)

- El tipo de gravamen aplicable en 2017 será el siguiente :

Tipo de rentas	2017	
Tipo general	Hasta 600.000	24%
	De 600.000 en adelante	45%
Dividendos, intereses y ganancias	De 0€ a 6.000	19%
	De 6.000 a 50.000	21%
	De 50.000 en adelante	23%

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

3.1. Tipos de gravamen

Rendimiento		2017
General	Residentes UE	19%
	Resto	24%
Dividendos, intereses y alteraciones patrimoniales		19%

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

A partir de 1 de julio de 2017, los sujetos pasivos que presenten declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) con periodicidad mensual deberán llevar los libros registro de IVA a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación (“Suministro Inmediato de Información o SII”).

El nuevo SII será aplicable con carácter obligatorio a los sujetos pasivos que actualmente tienen la obligación de autoliquidar el IVA mensualmente esto es:

- Sujetos pasivos inscritos en el Régimen de Devolución Mensual de IVA (REDEME).
- Grandes empresas (aquellas con volumen de operaciones en el ejercicio anterior de 6.010.121,24€).
- Grupos de IVA

Este nuevo sistema implica un suministro cuasi inmediato de los registros de facturación dado que los plazos para la remisión electrónica de los libros registro son extremadamente cortos (8 días durante 2017 y 4 días a partir de 2018).

Los sujetos pasivos que deban presentar los libros registro de IVA a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria estarán exonerados de presentar los modelos 340, 347 y 390.

Está previsto que la Agencia Estatal de Administración Tributaria habilite un plazo especial de renuncia al REDEME en mayo o junio de 2017 para las pequeñas empresas que no deseen estar incluidas en el SII a partir de julio 2017.

5. APLAZAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

El Real Decreto-ley 3/2016 introduce como novedad la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las siguientes deudas tributarias:

- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, como el IVA, salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Las relativas a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta en determinados supuestos, que devienen en todo caso inaplazables.