

Ley 16/2013. Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias

El 30 de octubre de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2013, de 29 de octubre de 2013, 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** o **Ley de Fiscalidad Medioambiental**).

En esta Ley no solo se han regulado aspectos relacionados con la fiscalidad medioambiental, como puede ser la creación de un Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero o modificaciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los suministros de gas natural o en los Impuestos sobre la electricidad o sobre la producción de combustible nuclear. Además de éstos, se han introducido relevantes modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. De ellas, probablemente la que más ha sido anunciada es la supresión de la deducibilidad del deterioro de valor de las participadas y de las pérdidas obtenidas a través de uniones temporales de empresas o por establecimientos permanentes en el exterior. También se han incorporado cambios en cuanto a las obligaciones de información requeridas a entidades gestoras y comercializadoras de Instituciones de Inversión Colectiva. Por último, también han sido objeto de regulación en esta Ley 16/2013 algunos puntos concretos del régimen fiscal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria.

Se describen a continuación todas estas medidas.

1. Impuesto sobre sociedades

1.1 Supresión de la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de la cartera

Para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se elimina la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, tanto residentes como no residentes en España.

Se establece un régimen transitorio que consiste, fundamentalmente, en lo siguiente:

- (i) Se han de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las pérdidas por deterioro que hubieran sido fiscalmente deducibles en períodos iniciados antes del 1 de enero de 2013.

Sin embargo, no se deberán integrar las pérdidas por deterioro que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan tenido derecho a la deducción por doble imposición interna o que no hayan resultado deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional. Con esta excepción se reconoce la no reversión del deterioro cuando, conjuntamente con el dividendo distribuido, no ha tenido un efecto neto negativo en la base imponible del impuesto.

- (ii) Se han de reintegrar las pérdidas por deterioro antes mencionadas con independencia y al margen de que haya podido haber otras correcciones de valor por deterioro que no hayan resultado deducibles. De hecho, se especifica que se entenderá que la recuperación de fondos propios de la participada se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que hayan resultado deducibles en el pasado.

La integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se ha de realizar en el periodo en el que se produzca la recuperación de los fondos propios de la entidad participada, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se ha de integrar, en la proporción que corresponda a su participación, el valor de los fondos propios que al cierre del ejercicio exceda al del inicio.

También se debe integrar el deterioro deducido en el pasado cuando se reciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas, salvo que estas rentas no den lugar a un ingreso contable en la entidad que las percibe. Es decir, si no se registra en la perceptora el dividendo como ingreso, por corresponder a reservas generadas con anterioridad a la adquisición de la participada, no se integrará en la base ningún importe en concepto de reversión del deterioro.

En el caso de entidades cotizadas en un mercado regulado, la reversión de las pérdidas por deterioro registradas y deducidas en periodos iniciados antes de 1 de enero de 2013 deberá integrarse en la base imponible del impuesto del periodo en el que se produzca la recuperación contable.

1.2 Rentas negativas por transmisión de participaciones

Se mantiene la deducibilidad de las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aunque se introducen las siguientes limitaciones:

- Si la transmisión se realiza entre entidades que forman parte de un mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, la renta negativa obtenida se imputará al ejercicio (i) en que esos valores sean transmitidos a terceros ajenos al grupo; o (ii) la transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

Se produce por lo tanto un diferimiento en el reconocimiento fiscal de la pérdida generada dentro del mismo grupo que afectará tanto a transmisiones de entidades residentes como de no residentes.

- Se incorpora una regla nueva por la cual el importe de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de la participación se debe minorar en el importe de los dividendos que se hayan recibido a partir del período impositivo que se haya iniciado en 2009¹. A estos efectos solo se deben considerar los dividendos que se hayan registrado como ingresos y hayan dado derecho a la aplicación de la exención prevista en ese artículo 21 del TRLIS o a la deducción por doble imposición interna al 100% o a la deducción por doble imposición internacional, según los casos.
- Por último, cuando en la transmisión de la participación de una sociedad de un grupo de consolidación fiscal que deje de formar parte del grupo se obtengan rentas negativas, su importe se deberá minorar en el importe de las bases negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas por el grupo.

Estas novedades son aplicables a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2013.

1.3 No deducibilidad de las rentas negativas obtenidas en el extranjero por establecimientos permanentes

También para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 se ha eliminado la posibilidad de deducir las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes (en adelante, **EP**).

En relación con las rentas negativas netas obtenidas por un EP que se hubiesen deducido en periodos iniciados antes de 1 de enero de 2013, se establece que:

- (i) La exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través del EP o la deducción para evitar la doble imposición internacional sobre esas rentas, únicamente podrán ser aplicadas por la sociedad española cuando las rentas positivas obtenidas posteriormente por el EP superen el importe de las rentas negativas que fueron deducibles en el pasado.
- (ii) En el caso de que con motivo de una operación acogida al régimen de neutralidad fiscal se transmita un EP, pudiendo diferirse la plusvalía obtenida al amparo de lo dispuesto en el artículo 84.1.d) del TRLIS, la entidad transmitente residente en España deberá incorporar en su base imponible el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por dicho EP en periodos anteriores a 2013, con el límite de la renta positiva que se hubiera obtenido por la transmisión y que haya quedado diferida al amparo del régimen de neutralidad fiscal.

¹ Con anterioridad estaba estipulado que en caso de aplicarse la exención a los dividendos recibidos, no se podía integrar en base imponible la "depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos".

Por el contrario, sí son deducibles las rentas negativas que se obtengan en la transmisión del EP o por el cese de su actividad, con las siguientes particularidades:

- Cuando la transmisión se produzca entre entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, la renta negativa se debe imputar en el ejercicio (i) en que el EP se transmita a terceros ajenos al grupo; o (ii) cuando la transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión del EP se deberá minorar por el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad (tanto si han quedado exentas por aplicación del artículo 22 del TRLIS como si se aplicó sobre las mismas la deducción del artículo 31 del TRLIS).

1.4 No deducibilidad de las rentas negativas obtenidas por uniones temporales de empresas que operan en el extranjero

De la misma forma que se ha establecido la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero, se ha suprimido para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013 la deducibilidad de las rentas negativas obtenidas (i) por empresas miembros de uniones temporales de empresa (en adelante, **UTE**) que operan en el extranjero; o (ii) por entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTE y ello tanto si se han acogido a la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS como si no.

Respecto de las rentas negativas ya deducidas, se estipula que cuando en los próximos ejercicios la UTE tenga rentas positivas, que queden exentas del impuesto por haberse acogido a la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS, las empresas miembros de la UTE deberán integrar en su base imponible el importe de la renta negativa previamente deducida, con el límite de las rentas positivas exentas.

Sí son deducibles las rentas negativas que se obtengan en la transmisión de la unión temporal o por su extinción, aunque en estos casos, el importe de las rentas negativas se deberá minorar por el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hubieran quedado exentas del impuesto.

1.5 Deducción por doble imposición de dividendos

Las normas que regulan la deducción por doble imposición de dividendos, tanto interna como internacional, disponen que cuando un dividendo no se integra en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, el perceptor no tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición, salvo que pruebe que un importe equivalente al dividendo o la participación en beneficios ha tributado en España (en el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF o el IRNR) en concepto de renta obtenida por los sucesivos propietarios de la participación. Esta regla no ha sufrido modificación.

En consonancia con la eliminación de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de la participación, se elimina la referencia a ésta en el apartado que regulaba la deducción en el caso de que el dividendo hubiera provocado un deterioro de valor de la participación. Adicionalmente se establece en la Ley 16/2013 que:

- Para el supuesto de dividendos recibidos de entidades no residentes que hayan producido una pérdida contable por deterioro del valor de la participación, no se integrará en la base imponible el importe del dividendo, manteniéndose el derecho a aplicar la deducción por

doble imposición internacional, siempre que se pruebe que un importe equivalente al dividendo ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

En este caso, el importe del dividendo minorará el valor fiscal de la participación, recibiendo en consecuencia un tratamiento fiscal equivalente al que reciben los dividendos que no se integran en base imponible por no tener la consideración de ingreso.

- Para el supuesto de dividendos procedentes de entidades residentes se establece como novedad que el dividendo no se integrará en la base imponible, sino que minorará el valor fiscal de la participación, manteniéndose, no obstante, el derecho a la deducción, si se prueba que un importe equivalente al dividendo o la participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF en concepto de renta obtenida por los sucesivos propietarios de la participación.

1.6 Régimen de neutralidad en operaciones de reestructuración: algunas modificaciones

En relación con el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS se han incorporado las siguientes novedades, con efectos para los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 2013:

- (i) Para las operaciones de canje de valores, de fusión o de escisión en las que el socio que realiza la operación conserva en la participación recibida el valor de los valores entregados, se dispone que cuando el socio pierda la cualidad de residente en territorio español, debe integrar en su base imponible la diferencia entre ese valor y el de mercado.

Se posibilita ahora que la parte de la deuda tributaria que corresponda a esa renta se pueda aplazar, bajo la condición de que se garantice su pago, hasta el período impositivo en que se transmitan los valores.

- (ii) En una operación de fusión, la diferencia entre el coste de adquisición y los fondos propios de la entidad transmitente que no se haya asignado a los activos recibidos es fiscalmente deducible en los términos señalados en el artículo 89.3 del TRLIS. La Ley 16/2013 establece que esa diferencia deducible se ha de minorar por el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad absorbida en las que se subroga la absorbente y que se hubieran generado durante el periodo de tenencia de la participación.

1.7 Efectos en los pagos fraccionados

Las modificaciones descritas en los apartados anteriores, que tienen efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013, no resultan de aplicación en los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración hubiera comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013, pero sí para los posteriores. Por esto, sí se deberán tener en cuenta en el pago fraccionado que se ha de realizar en los 20 primeros días del mes de diciembre de 2013.

1.8 Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Se modifica, para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, la regulación de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, para equipararla a la existente en el ámbito del IRPF y establecer unas reglas que faciliten su aplicación práctica.

Las entidades a las que se dirige son aquellas que operen material y efectivamente en Ceuta o Melilla. El importe de la bonificación sigue siendo el 50% de la cuota íntegra que se corresponda con las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

Se define el concepto de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla como aquellas que correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos, teniendo dicha calificación en todo caso el arrendamiento de inmuebles en dichos territorios, sin entender que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en aquellos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

A efectos de la aplicación de la bonificación, tendrán la consideración de rentas obtenidas en dichos territorios las que correspondan a entidades que tengan un lugar fijo de negocios en dicho territorio, hasta el importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros, determinando dichos importes a nivel de grupo mercantil. En caso de superar dicho importe se exigirá la acreditación del cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

Asimismo, se entenderán obtenidas en Ceuta o Melilla las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios que cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello.

Las reglas de determinación de la renta imputable a Ceuta o Melilla obtenida por entidades pesqueras, marítimas y aéreas se mantienen.

Las entidades españolas domiciliadas fiscalmente en Ceuta o Melilla que tengan su sede de dirección efectiva en dicho territorio y las entidades no residentes que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación por las rentas obtenidas fuera de los citados territorios en los periodos que finalicen una vez transcurridos los 3 años cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados en aquellas. No obstante, quedan exceptuadas las rentas que procedan del arrendamiento de bienes inmuebles situados fuera de dichos territorios.

1.9 Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Se establece la vigencia indefinida, para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, disminuyendo el porcentaje de deducción del 20% al 18% pero ampliándose la base de la deducción al incluirse no solo el coste de producción sino también los gastos para la obtención de copias y de publicidad que corran a cargo del productor, hasta el límite para ambos tipos de gastos del 40% del coste de producción, y siempre minorando todos los costes y gastos en la parte financiada por el coproductor financiero.

1.10 Prórroga para los periodos 2014 y 2015 de las medidas temporales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades

Se prorrogan para los periodos impositivos que se inicien en los años 2014 y 2015 las siguientes medidas temporales que fueron introducidas con carácter excepcional durante 2012:

- (i) La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para determinadas grandes empresas que, recordemos:
- Está limitada al 50% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
 - Está limitada al 25% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 60 millones de euros.

Estas limitaciones no resultarán 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.

- (ii) Las limitaciones a la deducibilidad fiscal del fondo de comercio (1% anual) y de los activos intangibles de vida útil indefinida (2% anual);
- (iii) El límite establecido en la aplicación de las deducciones para incentivar determinadas actividades (que aplican igualmente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios):
- Se mantiene la reducción del 35% al 25% del porcentaje de cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones;
 - Se mantiene la reducción al 50% del límite incrementado del 60% para el caso de que el importe de la deducción por actividades de investigación, 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.
- (iv) La aplicación de determinados límites porcentuales al aprovechamiento de la libertad de amortización de activos pendiente de aplicar por el sujeto pasivo antes de su derogación en marzo de 2012.
- (v) En relación con los pagos fraccionados:
- La inclusión, en la base de los pagos fraccionados, del 25% de los dividendos y rentas que proceden de la transmisión de participaciones que tienen derecho al régimen de exención.
 - El establecimiento de un pago fraccionado mínimo determinado en función del resultado contable del ejercicio para aquellas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014 o 2015 sea al menos de 20 millones de euros, y que no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio.

El tipo aplicable será el 6% para las entidades en las que al menos el 85% de los ingresos de los 3, 9 u 11 meses de cada año natural correspondiera a rentas a las que se le aplicara la exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos o plusvalías de fuente extranjera u obtenidas a través de un establecimiento permanente, o la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos.

Asimismo, se puntualiza que para la aplicación del pago fraccionado mínimo a entidades parcialmente exentas se tendrá en cuenta como resultado positivo exclusivamente el relativo a rentas no exentas.

- Se mantiene el incremento de los tipos aplicables para la determinación del importe del pago fraccionado:
 - En la modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra (minorada en deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes) del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, el porcentaje a aplicar será del 18%.
 - Para la modalidad de la “base imponible” del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio, el porcentaje será el siguiente:
 - ◆ En caso de que el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Según esto, si la entidad tributa al tipo general del 30%, el pago a cuenta será del 21%.
 - ◆ Si el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo es, al menos, de 10 millones de euros, pero inferior a 20 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 15/20 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si la entidad tributa al tipo general del 30%, el pago a cuenta será del 23%.
 - ◆ Si el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo es, al menos, de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 17/20 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si la entidad tributa al tipo general del 30%, el pago a cuenta será del 26%.
 - ◆ Finalmente, si el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo es, al menos, de 60 millones de euros, el porcentaje aplicable será el que resulte de multiplicar por 19/20 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si la entidad tributa al tipo general del 30%, el pago a cuenta será del 29%.

1.11 Amortización especial de los contratos de arrendamiento financiero

Para los ejercicios que se iniciaron en los años 2009, 2010 y 2011 se suprimió el requisito para la aplicación del régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero de

que la parte de las cuotas de arrendamiento financiero que se corresponda con la recuperación del coste del bien tenga que ser constante o creciente.

Ahora, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, se extiende dicha excepción a los contratos cuyos periodos anuales comiencen en los años 2012 a 2015, ambos inclusive.

2. Instituciones de inversión colectiva

Se modifican, con efectos desde 1 de enero de 2014, algunos aspectos de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

2.1 Nuevas obligaciones de información

Entre las principales modificaciones destaca una nueva obligación de información para las sociedades gestoras o, en su caso, las entidades comercializadoras. Estas entidades deberán dar información a los partícipes sobre los efectos tributarios en el caso de tenencia simultánea de participaciones del mismo fondo en registros de partícipes de más de una entidad en cualquier momento durante el periodo de tenencia previo a un reembolso de dichas participaciones; o en el supuesto de tenencia de participaciones procedentes de uno, varios o sucesivos traspasos de otras participaciones o acciones, cuando alguno de dichos traspasos se hubiera realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas.

Esta obligación de información no será de aplicación respecto de partícipes que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español.

Los efectos tributarios a informar serán los siguientes:

- (i) Cuando se realice un reembolso, la ganancia o pérdida patrimonial a integrar en el IRPF o en el IRNR deberá ser determinada por el partícipe, ya que la misma puede diferir del resultado calculado por la sociedad gestora o entidad comercializadora con la que se efectúe la operación.
- (ii) La ganancia patrimonial obtenida no podrá computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar en el IRPF.
- (iii) Cuando se realice un reembolso de participaciones acogido al régimen de diferimiento regulado en el IRPF, el partícipe deberá determinar las fechas y valores de adquisición que corresponda atribuir a las nuevas participaciones o acciones adquiridas, así como conservar dicha información a efectos de posteriores reembolsos o traspasos, con independencia de la información fiscal comunicada entre las entidades intervinientes en la operación.
- (iv) Los partícipes que deban tributar en el IRNR por obtención de ganancias patrimoniales sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, derivadas del reembolso de las participaciones del fondo, deberán declarar e ingresar la deuda tributaria correspondiente a dichas ganancias patrimoniales, cuando la retención o

ingreso a cuenta practicado sobre las mismas sea inferior a la cuota a ingresar por el citado Impuesto.

La misma información (con excepción de la indicada en la letra d) anterior) deberá ser proporcionada por las entidades comercializadoras a los partícipes o accionistas de IIC extranjeras sobre los efectos tributarios que se originan en caso de tenencia simultánea de participaciones o acciones de la misma institución registrada en más de una entidad.

2.2 Llevanza del registro de partícipes

Destaca también la sustitución del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión por la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero establecido en España mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes.

Por ello, debido a que la entidad gestora ya no dispondrá de toda la información se introducen modificaciones en la Ley del IRPF, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con objeto de que las entidades comercializadoras asuman determinadas obligaciones de información en el ámbito fiscal, sujeto a desarrollo reglamentario.

3. Régimen fiscal de la SAREB

Con efectos a partir del 1 de enero de 2013, se introducen los siguientes aspectos que afectan a la fiscalidad de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB). Concretamente:

- A efectos de la limitación de la deducibilidad de gastos financieros prevista en el artículo 20 del TRLIS se considera a la SAREB como una entidad de crédito, lo que la excluye de la aplicación de la limitación.

Asimismo, tendrá dicha consideración de entidad de crédito a efectos de los intereses y comisiones de préstamos que se le hayan transferido a la SAREB de acuerdo con lo establecido en el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos siempre que se registren como ingreso.

- Se establece una exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITPyAJD para la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB, a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión o como consecuencia de la misma o a los Fondos de Activos Bancarios (FAB), mientras se mantenga la exposición a dichas entidades por parte del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB).
- Se aplicarán los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios (exención de la modalidad gradual de «Actos Jurídicos Documentados» de las escrituras públicas), a las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, cuando la condición de acreedor recaiga en la SAREB, en las entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la

entidad participada, o en los FAB, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos y condiciones establecidos en la citada Ley.

- Las aportaciones o transmisiones de inmuebles que realice la SAREB, regulada en la DA 7ª de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, no se tendrán en cuenta para el cálculo de la cuota de los epígrafes 833.1 y 833.2 de la sección primera de las Tarifas del IAE.

4. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

Se crea este impuesto con efectos desde el 1 de enero de 2014 con la finalidad declarada de estimular la protección del medio ambiente.

El impuesto, que se aplicará en todo el territorio español, se define como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de gases fluorados de efecto invernadero (hidrofluorocarburos, HFC; perfluorocarburos, PFC y hexafluoruro de azufre, SF₆, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados) y grava, en fase única, la puesta a consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

En consonancia con ello, el hecho imponible se configura sujetando a gravamen la primera venta o entrega de los gases tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria, incluyendo las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y cuya adquisición haya quedado exenta, así como el autoconsumo de tales gases.

Por el contrario, no estarán sujetas las ventas o entregas que impliquen su envío directo a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto ni las ventas o entregas o el autoconsumo con un potencial de calentamiento igual o inferior a 150. Por último, se establece la presunción, salvo prueba en contrario, de que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de venta o entrega sujeta al Impuesto cuando no se justifique su destino.

Se regula una amplia relación de exenciones que incluyen las entregas destinadas a (i) su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, (ii) envío o utilización de los gases fluorados de efecto invernadero fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto (incluidos los contenidos en los productos, equipos o aparatos), (iii) transformación química alterando la composición de los gases, (iv) incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos y (v) fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación. Se prevé, asimismo, una exención en un 90%, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, a la primera venta o entrega cuando se destinen los gases con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios o se importen o adquieran en esos productos.

Sin perjuicio de lo anterior, si finalmente los gases fluorados de efecto invernadero fueran destinados a usos distintos de los anteriores, se considerará realizada la primera venta o entrega en el momento en que se destinen a su consumo o se utilicen en dichos usos.

El devengo del impuesto se producirá en el momento de la puesta de los productos a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo, estableciéndose como contribuyentes a los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios y empresarios revendedores, sin perjuicio de la obligación de repercutir el impuesto, de forma separada en la factura, sobre los adquirentes de los productos, quedando éstos obligados a soportarlas. Sin embargo, no procederá la repercusión de

las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases.

La cuota íntegra se determinará aplicando el tipo de gravamen fijado en distintas tarifas, en función del potencial de calentamiento atmosférico de los gases, sobre el peso de los productos objeto del impuesto (expresado en kilogramos).

Sobre la cuota, los contribuyentes podrán deducir las cuotas del Impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración. La deducción se realiza mediante la minoración de la cuota correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la destrucción. El exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones de los cuatro años siguientes.

Los consumidores finales que hayan soportado el impuesto y hubiesen tenido derecho a la aplicación de alguna de las exenciones anteriormente indicadas o acrediten haber entregado gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración (siempre que no hayan sido de deducción previa) podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del mismo.

En cuanto a las obligaciones formales, los contribuyentes de este Impuesto deberán presentar cuatrimestralmente una autoliquidación con las cuotas devengadas y proceder al pago de la deuda tributaria. Asimismo, los sujetos que realicen el hecho imponible deberán inscribir sus instalaciones en el Registro territorial del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

Se establece que la Ley de Presupuestos Generales podrá modificar los tipos impositivos y sus magnitudes de determinación, los supuestos de no sujeción, las exenciones, las deducciones y las devoluciones.

Por último, se regula un régimen transitorio para los ejercicios 2014 y 2015 que implica una menor tributación al aplicar un coeficiente sobre el tipo impositivo.

5. Modificaciones que afectan a otros impuestos

5.1 Impuesto sobre Hidrocarburos

Se introduce un nuevo tipo impositivo para los suministros de gas natural destinado a ser utilizado en una planta de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica útil sujeto al requisito de acreditación del cumplimiento del rendimiento eléctrico equivalente. El tipo impositivo se aplicará en estos casos en función del porcentaje de gas natural que corresponda imputar a la producción de electricidad medida en bornes de alternador y a la energía térmica útil.

Esta modificación supone que en el régimen de repercusión los sujetos pasivos que hayan repercutido el importe de las cuotas devengadas en función de un porcentaje provisional comunicado por los titulares de centrales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, deberán regularizar el importe de las cuotas repercutidas conforme al porcentaje definitivo de destino del gas natural, una vez conocido.

Asimismo, se precisa el concepto de "gas natural destinado a usos con fines profesionales" al que resulta de aplicación un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio. Se entiende como tal, el utilizado en cultivos agrícolas así como los suministros de gas natural efectuados para un consumo en plantas e instalaciones industriales, con exclusión del que se utilice para producir energía térmica útil cuyo aprovechamiento final se produzca en establecimientos o locales que no tengan la condición de plantas o instalaciones industriales.

Se crea también un nuevo epígrafe 2.20, referente a desechos de aceites clasificados en los códigos NC 2810.91.00 y 2710.99.00 y se modifican los productos incluidos en el ámbito de los epígrafes 2.8, 2.11 y 2.13, así como los tipos aplicables.

Por último, se introducen algunas modificaciones en el régimen sancionador. En concreto, cuando se comuniquen datos falsos o inexactos en los suministros de gas natural destinado a ser utilizado en una planta de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica útil cuando de ello se derive la repercusión de cuotas inferiores a las procedentes, se establece que la base de la sanción será la diferencia entre las cuotas y el porcentaje de la sanción el 50%.

5.2 Impuesto sobre la Electricidad

Con efectos desde el 1 de enero de 2014 se introduce una exención en este impuesto en relación con la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria del 85% de la energía eléctrica que se destine, en los términos establecidos reglamentariamente, a (i) reducción química y procesos electrolíticos, (ii) procesos mineralógicos o (iii) procesos metalúrgicos.

5.3 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Se incluyen en el ámbito de la exención de este impuesto las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, con independencia de la longitud de su eslora. La normativa anterior limitaba la exención a aquellas embarcaciones y buques cuya eslora máxima no excediese de quince metros.

Asimismo, se incluye en el ámbito de la exención a las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya titularidad corresponda a escuelas deportivas náuticas reconocidas oficialmente por la Dirección General de la Marina Mercante y destinadas efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza para el gobierno de las mismas. Además, se indica que no perderán el derecho a la exención las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que se destinen tanto a la actividad de enseñanza, como a la de alquiler siempre que se cumplan determinados requisitos.

La aplicación de dichas exenciones estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria.

5.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Se introduce una nueva bonificación potestativa² de hasta el 95% en la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el caso de transmisiones de terrenos y de transmisión y constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que

² Esta bonificación ya existe en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Esa declaración corresponderá al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

5.5 Impuesto sobre Bienes Inmuebles y Ley del Catastro

Se modifican los artículos 68 y 69 del TRLRHL en los que se regulan la duración, la cuantía y el valor base de la reducción prevista para aquellos casos en que se produzca un incremento del valor catastral como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general. Dichas modificaciones, que la exposición de motivos define como ajustes técnicos, tienen por objeto corregir los supuestos en los que, como consecuencia de la aplicación de los coeficientes de actualización, se produzca un decremento de la base imponible del impuesto.

Por otro lado, se prorroga para los años 2014 y 2015 el incremento de los tipos de gravamen que inicialmente estaba previsto únicamente para los años 2012 y 2013.

Relacionadas con estas modificaciones, la Ley del Catastro Inmobiliario prevé la posibilidad de que las leyes de presupuestos generales actualicen los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio. Los Ayuntamientos podrán solicitar la aplicación de los coeficientes previstos en este apartado cuando, entre otros requisitos, la solicitud se comunique a la Dirección General de Catastro antes del 31 de enero del ejercicio anterior a aquel para el que se solicita la aplicación de los coeficientes. La modificación proyectada extiende este plazo hasta el 31 de mayo del referido ejercicio.

5.6 Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

Se introducen modificaciones en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el objetivo de clarificar la regulación y la aplicación práctica de esta norma.

Las modificaciones más significativas son las siguientes:

- En lo que concierne al "combustible nuclear gastado", se especifica, al regular el hecho imponible, que se debe atender a la producción de combustible resultante de cada reactor nuclear. Asimismo, se añade que en el caso de que el combustible extraído del reactor se reintroduzca con posterioridad en dicho reactor, habiéndose realizado el hecho imponible en una extracción anterior, no se producirá un nuevo hecho imponible por la ulterior extracción.

En cuanto a la base imponible, se especifica que se debe determinar para cada reactor nuclear que extraiga el combustible nuclear gastado y se regula la forma de determinarla en los supuestos de cese definitivo de la explotación.

Se modifica, asimismo, el periodo impositivo establecido, que pasa a ser el ciclo de operación de cada reactor, es decir, el tiempo transcurrido entre dos paradas de recarga del combustible nuclear gastado del núcleo del reactor. Adicionalmente, se especifica cómo se debe determinar el periodo impositivo en caso de cese de la actividad.

Por último, en relación con la liquidación y el pago del tributo se hace una nueva regulación de los pagos a cuenta. Así, se fijan dos pagos fraccionados de cada periodo impositivo, en lugar de los tres que había previstos anteriormente, que se realizarán en los meses de junio y diciembre. La base para calcular el pago fraccionado se determinará en función de los kilogramos de metal pesado que se estime contenga el combustible nuclear gastado a extraer definitivamente del reactor a la finalización del periodo impositivo en curso corregida por un cociente.

- Por lo que se refiere a los residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, se mantiene la regulación anterior, modificando únicamente la regulación de la forma de liquidación y pago. En concreto, se modifican los plazos de los pagos fraccionados para hacerlos coincidir con los establecidos para el combustible nuclear gastado.

Finalmente, se introducen tres nuevas disposiciones transitorias en la norma. En primer lugar, se establece, para los periodos impositivos cuyo combustible extraído definitivamente del reactor contenga elementos de combustible introducidos en el núcleo del reactor con anterioridad a 1 de enero de 2013, un método específico de cálculo de la base imponible y de la base de los pagos fraccionados. En segundo lugar, a efectos de determinar el primer periodo impositivo, se dispone como fecha de inicio del ciclo de operación de cada reactor el 1 de enero de 2013. Por último, con una confusa redacción, se establece el periodo de declaración del impuesto para aquellos contribuyentes cuyo ciclo de producción y periodo impositivo finaliza en el año 2013, que será hasta el 20 de enero de 2014.

5.7 Importaciones de productos de avituallamiento que se destinen a su suministro a determinados buques y aeronaves

Se regula una franquicia de derechos de importación de las mercancías de terceros países, siempre que se destinen a operaciones exentas del IVA para determinadas operaciones de avituallamiento de buques y aeronaves.

Asimismo, se hace extensible esta franquicia para el caso de que se trate de mercancías que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de los Impuestos Especiales de Fabricación, siempre que se destinen a operaciones exentas del referido impuesto.

6. Entrada en vigor

Las disposiciones de la Ley 16/2013 entran en vigor el 31 de octubre de 2013, que es el día siguiente al de su publicación en el BOE, con independencia de que, como se ha indicado a lo largo de este Boletín, algunas de ellas produzcan efectos con anterioridad a esa fecha.

© 2013 **J&A Garrigues, S.L.P.** quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)
T +34 91 514 52 00 - **F** +34 91 399 24 08