

Spanish Tax Alert

Principales modificaciones introducidas por el Real Decreto Ley 3/2016

Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El pasado sábado, 3 de diciembre del 2016, fue publicado en el *Boletín Oficial del Estado (BOE)* 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.

En virtud de este real decreto ley se han adoptado medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas para favorecer el crecimiento y creación de empleo y reducir el déficit público. En particular, estas medidas comportan ciertas modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); el Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restableció el Impuesto sobre el Patrimonio; la Ley 38/1992, de 28 diciembre, de Impuestos Especiales; la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que regula las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI). Adicionalmente, se actualizan los valores catastrales de 2452 municipios.

Las modificaciones más significativas se han producido en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) y, en particular, afectan al régimen aplicable a la compensación de bases imponibles negativas, a la reversión de los deterioros de valores mobiliarios y al régimen de exención de plusvalías por la venta de participaciones.

Algunas de estas medidas son aplicables para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2016 y a los iniciados a partir del 1 de enero del 2017.

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

1. Impuesto sobre sociedades

1.1. *Medidas que se aplican a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2016*

a) *Compensación de bases imponibles negativas* (arts. 26.1 y 67e)

a.1) Grandes empresas

Se introduce nuevamente un límite a la compensación de bases imponibles negativas en los mismos términos que los previstos en el apartado *g* de la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea de al menos 20 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo. El nuevo límite que rige para compensar bases imponibles negativas es el siguiente:

- El 50 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los referidos doce meses sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los referidos doce meses sea al menos de 60 millones de euros.

Los límites anteriores serán igualmente aplicables a la compensación de las bases imponibles del grupo fiscal, así como a las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración al grupo fiscal.

a.2) Pequeñas y medianas empresas

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas y otros deterioros no ha quedado circunscrita únicamente a las grandes empresas, habiéndose además minorado los límites aplicables a las pequeñas y medianas empresas.

Así, aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios durante los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea inferior a 20 millones de euros verán limitada la compensación de sus bases imponibles negativas al 60 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y su compensación, en lugar del 70 % previsto por la actual redacción de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, para estas entidades se mantiene el mínimo del millón de euros. Asimismo, cabe destacar que, salvo que se produzca otro cambio normativo,

para el ejercicio 2017 el límite será del 70 %.

- b) *Nuevo límite sobre dotaciones al deterioro de los créditos u otros activos derivados de la posible insolvencia de deudores no vinculados que no fueron deducibles, así como las aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido (arts. 11.12, 62.1e y 67d)*

b.1) Grandes empresas

Los límites a la integración de las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de la posible insolvencia de deudores no vinculados que no fueron deducibles por incumplimiento del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, así como las aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido son:

- el 50 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los referidos doce meses sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros;
- el 25 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los referidos doce meses sea al menos de 60 millones de euros.

b.2) Pequeñas y medianas empresas

Para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios durante los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea inferior a 20 millones de euros, el límite del 60 % vendrá igualmente a sustituir al actual límite del 70 % aplicable a las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de la posible insolvencia de deudores no vinculados que no fueron deducibles por incumplimiento del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, así como las aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido.

- c) *Límite conjunto a las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32)*

Con efectos también para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2016, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea de al menos 20 millones de euros, durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo, se introduce un límite conjunto del 50 % de la cuota íntegra del contribuyente sobre el importe de las deducciones para evitar la doble imposición jurídica y económica internacional (arts. 31 y 32 LIS), de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero con ocasión de la imputación de rentas positivas por aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional (apdo. 11 del

art. 100 LIS) y de la deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en la disposición transitoria vigésima tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El límite opera sobre las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y sobre las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores.

- d) *Mínimo anual a la reversión de las pérdidas por deterioro de valores mobiliarios deducibles con anterioridad al 1 de enero del 2013* (disp. trans. décima sexta)

Con motivo de la aprobación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas por deterioro de los valores representativos en la participación en el capital o fondos propios de entidades que fueron fiscalmente deducibles en los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero del 2013 debían integrarse en la base imponible del impuesto sobre sociedades en el periodo en el que se produjera un incremento de los fondos propios, con el límite en dicho incremento, o bien cuando se produjera una distribución de dividendos con el límite del importe percibido.

No obstante, el Real Decreto Ley 3/2016 introduce una reversión anual mínima sin necesidad de variación positiva de los fondos propios o ingresos por dividendos de la participada, en virtud de la cual se integrarán, como mínimo, por partes iguales en la base imponible, las pérdidas por deterioro que fueron deducibles fiscalmente con anterioridad al 1 de enero del 2013 durante los cinco periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2016.

Para el caso de que, por aplicación del límite del incremento de los fondos propios o ingresos por dividendos se hubiera revertido un importe mayor que el que correspondería según el mínimo anual lineal anterior, el saldo pendiente de revertir se integrará por partes iguales en los periodos impositivos restantes hasta el iniciado en el 2020.

Adicionalmente, en caso de transmisión de las participaciones durante los cinco periodos impositivos indicados, se deberá integrar el importe pendiente de revertir con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión.

1.2. Medidas que se aplican a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2017

- a) *Exención de plusvalías procedentes de participaciones y régimen aplicable a las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones* (art. 21)

Mediante la aprobación del Real Decreto Ley 3/2016, se introducen especialidades en el cómputo de la exención en función de la naturaleza del socio de la entidad participada:

- Para las operaciones de reestructuración respecto de las cuales se hubiera determinado la no integración de las rentas en la base imponible del impuesto

sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR), la exención no resultará aplicable sobre la renta diferida derivada de operaciones de aportación no dineraria de elementos patrimoniales y las de aportación de participaciones cuando no cumplan el porcentaje de participación o valor de adquisición de la participación, o bien cuando la entidad cuyas participaciones se aportan no cumpliera en alguno de los ejercicios el requisito de tributación a un tipo nominal mínimo del 10 %.

- Cuando la no integración de rentas en la base imponible se produzca en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y venga derivada de aportaciones de participaciones en entidades, la transmisión de las participaciones por la entidad que las reciba en los dos años posteriores a la fecha de aportación determinará la no aplicación de la exención por la diferencia positiva entre el valor fiscal (*i. e.*, valor de adquisición del socio persona física aportante) y el valor de mercado en el momento de la aportación, salvo que el socio persona física hubiera transmitido su participación en la entidad habiendo tributado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Asimismo, como consecuencia de las modificaciones introducidas en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se excluye la integración de las rentas negativas en su totalidad, con independencia de su pertenencia a un grupo en los términos artículo 42 del Código de Comercio, para el caso de que la entidad cumpla los requisitos para aplicar la exención de las plusvalías en la transmisión de participaciones prevista en el apartado 3 del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En caso de que estos requisitos se cumplan parcialmente, la no integración de la pérdida será parcial.

La no integración total o parcial de las pérdidas será aplicable igualmente a las entidades sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de los no residentes con establecimiento permanente que participen en una sociedad anónima cotizada de inversión en el mercado inmobiliario y cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, se mantiene la no aplicación de la exención respecto de las plusvalías que se obtengan en la transmisión de las participaciones.

Además se añade una nueva limitación a la integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones para el caso en que se produzca la extinción de la entidad participada. En este caso, las rentas negativas se minorarán en el importe de los dividendos percibidos en los diez años anteriores a la extinción que hayan tenido derecho a la exención o a la deducción para eliminar la doble imposición y no hayan minorado el valor de adquisición.

- b) *No deducibilidad de la disminución de valor de participaciones por aplicación del criterio de valor razonable (cartera de negociación; art. 15I)*

En línea con la restricción a la integración de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en el ámbito de aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la no deducibilidad de los deterioros de valor de participaciones, se ha añadido un nuevo supuesto de no deducibilidad en el artículo 15.

Así, con efectos a partir del 1 de enero del 2017 se declara la no deducibilidad de las disminuciones de valor por aplicación del criterio del valor razonable para las participaciones en entidades residentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en entidades no residentes que no cumplan con la tributación mínima del 10 % prevista en la letra *b* del apartado 1 del citado artículo, salvo que previamente se haya integrado en la base imponible un incremento de valor por el mismo importe.

- c) *Exclusión de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes en el extranjero (art. 22)*

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto Ley 3/2016, con efectos a partir del 1 de enero del 2017, se excluye la integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes y se mantiene, en cambio, la integración de dichas rentas negativas en caso de cese en la actividad con los mismos límites que se preveían en la redacción anterior.

- d) *Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios cuando la adquirente es del grupo (art. 11.10)*

A causa de las restricciones introducidas en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la integración de las pérdidas por la transmisión de participaciones, se ha introducido una precisión en el apartado 10 del artículo 11 en virtud de la cual se establece que la renta negativa por transmisión intragrupo se minorará en la renta positiva obtenida en la transmisión a terceros, siempre que no se cumpla el requisito de participación o valor de adquisición mínimo exigido en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, tratándose de entidades no residentes, se cumpla el requisito de tributación nominal mínima del 10 % prevista en la letra *b* del apartado 1 del citado artículo.

- e) *Pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios (arts. 13 y 15)*

Si bien la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios ya estaba prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como complemento a las modificaciones introducidas en el artículo 21 de la ley, el legislador se ha visto obligado a matizar dicha no deducibilidad tanto para los casos en los que se cumpla el requisito de participación o valor de adquisición mínimo (art. 15k) como para aquellos en los que no se cumpla (art. 13.2).

2. Régimen fiscal de las cooperativas

En cuanto a las modificaciones introducidas en el régimen fiscal especial de cooperativas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2016, se limita la compensación de cuotas negativas del siguiente modo:

- El 50 % cuando en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea de al menos 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25 % cuando en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea de al menos 60 millones de euros.

3. Impuestos especiales

El Real Decreto Ley 3/2016 introduce modificaciones en el tipo impositivo de los impuestos sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas, el régimen de destilación artesanal y el régimen cosechero.

En general, se produce un incremento de los tipos de gravamen con efectos a partir del día 3 de diciembre del 2016, destacando el incremento también cuando los impuestos son exigibles en Canarias.

En relación con el impuesto sobre las labores del tabaco, el real decreto ley incrementa el peso del componente específico frente al componente *ad valorem* tanto para cigarrillos como para picadura para liar.

4. Ley General Tributaria

Con efectos a partir del 1 de enero del 2017, se establecen nuevos supuestos de deudas que puedan ser aplazadas o fraccionadas, a la vez que se declaran inadmisibles las siguientes solicitudes:

- en el caso de deudas del retenedor que ya no se puedan aplazar, se suprime la excepción establecida hasta ahora en los supuestos recogidos en el artículo 82.2b de la ley;
- las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias suspendidas previamente durante los recursos o reclamaciones;
- las deudas derivadas de tributos repercutidos, como el impuesto sobre el valor añadido, excepto que se pruebe que las cuotas no fueron pagadas;
- las deudas por pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

5. Impuesto sobre el patrimonio

Se prorroga al ejercicio 2017 la aplicación del impuesto sobre el patrimonio en los mismos

términos que en el ejercicio del 2016. Por tanto, salvo aprobación de una norma similar, en el ejercicio del 2018 se aplicaría una bonificación del 100 % a nivel estatal.

6. Coeficientes de actualización de valores catastrales

Se modifican los coeficientes de actualización de valores catastrales del artículo 32.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que se aplicarán a los municipios incluidos en la Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre.

7. Suministro inmediato de información (SII)

Cabe destacar que, junto con las medidas adoptadas en virtud del Real Decreto Ley 3/2016, el Consejo de Ministros ha aprobado el Real Decreto por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido para regular el nuevo sistema de suministro inmediato de información (SII) en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Este sistema permitirá a la Agencia Tributaria mejorar el control fiscal en tanto que se instaura un nuevo sistema de gestión del impuesto sobre el valor añadido basado en la llevanza de los libros registro del impuesto a través de la Sede electrónica de dicha agencia, mediante el suministro casi a tiempo real de los registros de facturación.

El colectivo que va a ser incluido obligatoriamente en el suministro inmediato de información está integrado por todos aquellos sujetos pasivos cuya obligación de autoliquidar el impuesto sobre el valor añadido sea mensual (los contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual del impuesto (REDEME), las grandes empresas y los grupos de dicho impuesto). De forma opcional, cualquier otro contribuyente que no reúna los requisitos podrá optar por el sistema.

El suministro inmediato de información entrará en vigor el 1 de julio del 2017. Durante su primer semestre de vigencia, el periodo de suministro de información será de ocho días desde la fecha de expedición de la factura, si bien, una vez transcurrido este periodo transitorio, el plazo será de cuatro días.