

## Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016

El pasado sábado **3 de diciembre**, se publicó en el BOE el **Real Decreto-Ley 3/2016**, de 2 de diciembre, que incorpora las medidas tributarias adoptadas por el Consejo de Ministros del día anterior tendentes a la reducción del déficit público.

En concreto, introduce algunas **modificaciones restrictivas muy importantes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades** (LIS) y muchas de ellas ya con efectos inmediatos para este ejercicio 2016.

Aunque no es objeto de análisis en esta primera aproximación, también **I) se incrementan algunos impuestos especiales, II) se endurecen los requisitos para proceder al aplazamiento de las deudas tributarias; III) en relación con el actual Impuesto sobre el Patrimonio, se prorroga su vigencia** (así como la bonificación del 100%), y **IV) se procede a la actualización de los valores catastrales.**

**Aunque de manera muy resumida, las principales novedades en el Impuesto sobre Sociedades se centran en:**

- a) Prácticamente eliminar la deducibilidad de las pérdidas procedentes de las participaciones en otras entidades;
- b) anticipar la tributación por la recuperación de algunas dotaciones y deterioros deducidos en ejercicios anteriores;
- c) restringiendo aún más la compensación de bases imponibles negativas,
- d) y limitando las deducciones para evitar la doble imposición.

### I.A.

**En concreto, y ya con efectos ya para todos los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 (incluido, en su caso, el pago fraccionado a realizar este diciembre):**

#### **1. La compensación de bases imponibles negativas, que en 2016 estaba previsto que estuviera limitada al 60% de la base imponible previa (y 70% a partir de 2017), se vuelve a modificar de acuerdo con las siguientes restricciones adicionales:**

- Se mantiene el 60% con carácter general para 2016;
- 50% cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior fuera al menos de 20 millones e inferior a 60 millones de euros;
- 25%, cuando la cifra neta de negocios fuera de 60 millones o superior.

Los mismos porcentajes prevé que se apliquen para limitar la deducción en la base imponible de las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias y/o aportaciones/dotaciones a sistemas de previsión social (o de prejubilaciones) cuando fueron originalmente no deducibles y generaron activos por impuestos diferidos. Es decir, el 50% si la cifra de negocios superó los 20 millones (o el 25% si superó los 60 millones de euros). En un sentido similar, lo establece también para las incorporaciones por dichos conceptos en un Grupo de Consolidación Fiscal.

Como para las bases imponibles negativas, para entidades con una cifra neta de negocios en el ejercicio anterior inferior a 20 millones, la limitación es del 60%.

#### **2. Límites a la deducción para evitar la doble imposición internacional (arts. 31, 32, 100.11 y DT 23)**

También para entidades con un importe de la cifra neta de negocios en el ejercicio anterior de al menos 20 millones de euros, el Real Decreto-ley 3/2016 establece una limitación conjunta del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente para las siguientes deducciones:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 LIS).
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS).
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o dividendos procedentes de rentas imputadas por el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 apartado 11).
- Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición derivada de participaciones adquiridas antes de 2015 (disposición transitoria decimotercera), por lo que afectará a las deducciones acreditadas con anterioridad pero pendientes de aplicar.

### **3. Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, generadas en periodos impositivos con anterioridad a 1 de enero de 2013 (disposición transitoria decimosexta)**

Con carácter general, la reversión fiscal de estos deterioros o rentas negativas se realizaba con la recuperación de los fondos propios de la participada o la apreciación de su cotización.

De acuerdo con este Real Decreto-ley se establece un importe mínimo para la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles con anterioridad (necesariamente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013).

- La integración se realizará, como mínimo por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

- En el supuesto de producirse o haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de procedimiento general establecido en la disposición transitoria decimosexta, el saldo pendiente se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.
- En el caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.
- Como las pérdidas de un establecimiento permanente pudieron ser deducidas hasta antes del 1 de enero de 2013, la normativa también preveía la recuperación e integración en determinados casos de dichas rentas negativas generadas en ejercicios anteriores (sobre las rentas positivas también previas). La nueva normativa prevé que esta integración también se produzca aunque la transmisión se realice al amparo del régimen de neutralidad en las reestructuraciones.

#### **I.B.**

#### **Con efecto para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017:**

Con carácter general, todas las modificaciones tienen por objeto limitar la deducción de las pérdidas correspondientes a participaciones de entidades (o establecimientos permanentes).

#### **1. Deterioros o pérdidas en la transmisión de participaciones en entidades (o en establecimientos permanentes) cuando cumplan los requisitos para que las rentas positivas queden exentas**

Como medida de gran importancia, se establece que cualquier renta negativa generada por la transmisión de este tipo de participaciones, no será computable si tampoco lo hubieran sido los dividendos y/o las plusvalías por ser de aplicación el artículo de 21 de la LIS.

En caso de cumplimiento parcial de los requisitos, la limitación también se aplicará parcialmente.

En el mismo sentido, tampoco serán deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero como consecuencia de la transmisión de un establecimiento

permanente (cuando la renta positiva también habría cualificado para aplicar la exención correspondiente). Por tanto, únicamente será deducible la renta negativa que se genere con ocasión de la extinción de la entidad participada (o del establecimiento permanente), salvo que sea dentro de una operación de reestructuración (acogida o no al régimen de neutralidad). Y en ese caso, minorada siempre en el importe de los dividendos exentos obtenidos en los diez años anteriores (o las rentas positivas netas en el caso del establecimiento permanente).

## 2. Rentas negativas en las transmisiones intragrupo de participaciones de cartera

El apartado 11 del artículo 10 de la LIS establece el criterio de imputación diferida para rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Así, las rentas negativas se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. Esta minoración no se producía si el contribuyente probaba que esas rentas habían tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por 100.

La nueva redacción dada a este artículo por el Real Decreto 3/2016, elimina esta protección si la tributación efectiva era de al menos el 10 por 100 de las rentas. Además, incorpora dos nuevos requisitos para la imputación de la renta negativa:

- a) Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea del 5% o superior, ni el valor de adquisición haya sido superior a 20 millones €.
- b) Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión, la entidad participada

haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal igual o superior al 10 por 100.

La restricción dispuesta en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración (se haya acogido o no al régimen de neutralidad) o -y esta es otra novedad introducida por el Real Decreto 3/2016- se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

## 3. Rentas negativas generadas en otras participaciones

Aunque con carácter general se permita la deducibilidad de las pérdidas generadas en la transmisión de participaciones cuando no cualificasen para la aplicación del régimen de exención en dividendos y plusvalías, se establecen las mismas cautelas anteriores.

Es decir, en todo caso, esta renta negativa imputable se minorará en el importe:

- a) de la renta positiva que se generase en una transmisión intragrupo previa si se le hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción para eliminar la doble imposición,
- b) o de los dividendos o participaciones en beneficios que también hubieran disfrutado de la exención.

Además, no serán deducibles los deterioros o pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en:

- a) Entidades no residentes localizadas en paraísos fiscales (excepto residentes en la UE y se acredite que responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas).
- b) Territorios que no alcancen un nivel mínimo de tributación (i.e. tipo nominal mínimo del 10%).



#### 4. Disminuciones de valor por puesta a valor razonable de participaciones

Se introduce una nueva letra l) que considera como no deducibles las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

También incluye reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (art. 17 apartado 1). Así, la regla general de valoración a efectos fiscales coincide, normalmente, con la norma de valoración de la legislación mercantil. No obstante, el artículo 17 de la LIS, en su nueva redacción dada por el Real Decreto 3/2016, establece que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo establecido en la letra l) del artículo 15 de la LIS, es decir, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

#### 5. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (art. 21 letra b) apartado 1, apartados 4, 6, 7 y 8, derogación apartado 9))

Respecto al requisito de tributación mínima establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21, por el cual se exige a las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, a un tipo nominal no inferior al 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten, el Real Decreto-ley 3/2016 añade que “En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.”

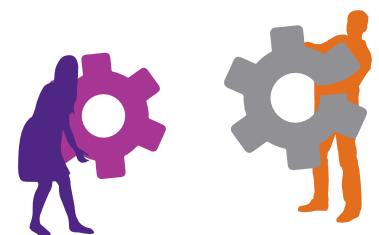
El apartado 4 del artículo 21 de la LIS hace referencia a la aplicación de las reglas especiales para la aplicación de la exención en transmisiones de acciones y participaciones en fondos propios. El Real Decreto-ley introduce dos modificaciones en el apartado 4 del artículo 21:

#### l) Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes:

Modifica la regla especial aplicable a transmisiones de valores y operaciones acogidas al régimen especial de fusiones del Capítulo VII del Título VII de la LIS. En concreto, en los casos en que la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

- a) la aportación (la anterior redacción mencionaba transmisión) de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo o
- b) la aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente había integrado esa renta en su base imponible.

La anterior redacción establecía que la exención se aplicaría sobre la renta que correspondiera a la diferencia positiva entre el valor de la transmisión y el valor de mercado en el momento de la adquisición.



## II) Contribuyentes del IRPF:

La nueva redacción de la letra b) del apartado 4 del artículo 21 establece, adicionalmente, que cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivadas de la aportación de participaciones en entidades, en caso de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación (en la entidad que recibió la aportación) durante el referido plazo.

En general, también suprime la regla especial aplicable a transmisiones sucesivas de valores homogéneos, dando una nueva redacción a la letra b) del apartado 4 del artículo 21.

## 6. Normas para evitar la doble imposición

El artículo 88 LIS recoge las reglas para evitar la doble imposición respecto de las operaciones de aportación de rama de actividad, canje de valores y aportación no dineraria especial.

El Real Decreto-ley 13/2016 modifica el apartado 1 del artículo 88 en el que se establece la posibilidad por parte del socio de aplicar la exención de dividendos o por rentas derivadas de la transmisión de la participación o bien -y esta es la novedad introducida- las generadas a través de cualquier otra operación societaria cuando, con carácter previo, se hayan integrado en la base imponible de la entidad adquirente las rentas imputables a los bienes aportados.

Finalmente, también se incorporan algunas modificaciones técnicas en relación con el régimen de las SOCIMI, de manera, cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 de la LIS, “en relación con las rentas positivas obtenidas”.

Audit · Tax · Legal · Advisory

GrantThornton.es