

**NOTA RELATIVA A LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y EN MATERIA SOCIAL**

*Francisco Gómez Gutiérrez*

**I. Objeto de la presente Nota.**

La presente Nota tiene por objeto detallar las principales novedades resultantes del Real Decreto-Ley 3/2016, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario y en materia social (en adelante, “RDL3/2016”).

**II. Normas tributarias que se modifican.**

La norma aludida modifica las siguientes normas tributarias:

1. La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.
2. El Real Decreto-ley 13/2011, por el que se restableció el Impuesto sobre el Patrimonio.
3. La Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.
4. La Ley 58/2003, General Tributaria.
5. La Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
6. La Ley 11/2009, que regula las SOCIMI.
7. En fin, se actualizan los valores catastrales de 2.452 municipios.

**III. Impuesto sobre Sociedades**

De conformidad con la Exposición de motivos del RDL3/2016, las medidas adoptadas propenden a la consolidación de las finanzas públicas, ello a través de lo que sigue:

1. Por un lado, se produce lo que se denomina un “ensanchamiento de las bases imponibles” en el Impuesto sobre Sociedades, con aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017, “ensanchamiento” que supone:
  - a) Impedir la deducción de las minusvalías producidas en la transmisión de participaciones con derecho a exención en general y, además, de las participaciones en no residentes que no lo tengan si las participadas no están sometidas en el país de residencia a un tipo nominal mínimo del 10% en un tributo similar al Impuesto de Sociedades español.
  - b) Limitar la posibilidad de deducir las disminuciones de valor de carteras por su valoración a valor razonable.
  - c) Eliminar la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero.
2. Por otro lado, para los ejercicios iniciados en 2016, se imponen en el cálculo del pago fraccionado por el sistema de bases -a presentar hasta el 20 de diciembre- las siguientes dos modificaciones:
  - a) Se regresa a la limitación de compensación de bases negativas para entidades con importe neto de cifra de negocios de más de 20 millones de euros, fijándola en el 50% y 20% en función de que lleguen o no a los 60 millones de euros.
  - b) También para las entidades con cifra de negocios superior a 20 millones de euros, se limita el importe anual de la suma de deducciones por doble imposición interna e internacional, ya sea del ejercicio o pendientes de deducir, limitación que lo es al 50% de la cuota íntegra previa a dicha deducción.

c) Adicionalmente, se recogen medidas en materia social, como la actualización del tope máximo de cotización en el Sistema de Seguridad Social y de los incrementos del tope máximo y de las bases máximas de cotización y del límite máximo de las pensiones.

3. Del análisis preliminar de la norma, parece confirmarse el distanciamiento entre el resultado contable y el considerado a efectos del tributo.

Si con la reforma de 1995 se afirmaba que la base imponible era el resultado contable con unos mínimos ajustes, ahora se constata que el Impuesto sobre Sociedades “pivota” cada vez menos sobre el beneficio, que tiene su expresión en la contabilidad.

La citada Exposición de Motivos denomina ensanchamiento de bases a lo que en rigor supone una política consistente en adelantar ingresos e impuestos con independencia de la realidad económica, sin tener en cuenta las pérdidas registradas en territorio fuera de la soberanía española, no así los beneficios.

4. En fin:

a) En lo que atañe al ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2016, y por tanto aplicable para el cálculo del pago fraccionado por el sistema de bases a presentar el 20 de diciembre de 2016:

(i) Se vuelve a la limitación de compensación de bases negativas y reversión de créditos fiscales para entidades con importe neto de cifra de negocios de más de 60 millones, de modo que la compensación máxima será del 20% de la base imponible previa a la reserva de capitalización. Si dicha cifra de negocios está entre 20 millones y 60 millones de euros, la compensación máxima será del 50% de la base imponible previa.

- (ii) También para las Sociedades con facturación superior a 20 millones de euros se limita el importe anual de la suma de deducciones por doble imposición interna e internacional, ya sea del ejercicio o pendientes de deducir, al 50% de la cuota íntegra previa a dicha deducción, medida que rompe con el principio básico fiscal de gravamen de la renta mundial, pues gravando ésta no permite la deducción total de lo pagado por la misma renta en el extranjero.
  - (iii) Las entidades que facturen menos de 20 millones seguirán aplicando en 2016 el límite del 60% y el mínimo del millón de euros de compensación. En 2017, si la norma no cambia, estos contribuyentes aplicarán el límite del 70%.
- b) Con efectos 1 de enero de 2017 se dispone lo siguiente:
- (i) Deviene imposible reducir la base imponible por las minusvalías producidas en la transmisión de participaciones que tengan derecho a la exención (participación de un 5% o más, durante, al menos 1 año).
  - (ii) Se elimina la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero.
  - (iii) Se integran las rentas negativas por extinción de la participada, siempre que no sea consecuencia de una operación de reestructuración (con determinadas limitaciones).
  - (iv) No se admiten como deducibles las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores que, en el período en que se registre el deterioro, cumplan los requisitos para estar exentos en caso de transmisión, salvo que, con

carácter previo, se haya integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

- (v) Se produce la reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de participaciones que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2013, pérdidas que se integrarán a un mínimo de la quinta parte de las mismas a partir de este mismo ejercicio 2016.

#### **IV. Impuesto de Patrimonio.**

Se prorroga para el ejercicio 2017 la aplicación de este tributo en los mismos términos en los que se ha venido aplicando en el ejercicio 2016.

Si no hay modificaciones, en 2018 se volvería a aplicar la bonificación del 100%, que en la práctica implica no presentar declaración.

#### **V. Impuestos Especiales.**

Se incrementan los tipos de gravamen, que se exigirán a partir del día 3 de diciembre de 2016.

#### **VI. Ley General Tributaria.**

El régimen de aplazamientos y fraccionamientos de pago, cuando no hay recurso contra la deuda, siempre ha sido instrumentado dentro de un procedimiento discrecional de la Agencia Tributaria. En uso de esa discrecionalidad, se introduce un mayor rigor en la concesión de aplazamientos y fraccionamientos, que no será aplicable tratándose de (i) deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias suspendidas previamente durante los recursos o reclamaciones o de (ii) deudas que resulten de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Además, se reinstaura la negativa a conceder aplazamientos en relación con (i) deudas derivadas de obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a

cuenta y con (ii) deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

## **VII. Régimen Fiscal de las Cooperativas.**

Al igual que ocurre en relación con el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, se limita para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 la compensación de cuotas tributarias negativas al 50% y 25% de la cuota íntegra previa a su compensación, ello en función de que el importe neto de la cifra de negocios alcance los 20 millones de euros sin exceder de los 60 o de que supere dicho importe respectivamente. Las Cooperativas con cifra de negocios inferior a 20 millones siguen compensando cuotas negativas como estaba previsto, con un máximo del 60% de la cuota íntegra.

## **VIII. Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).**

Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, se precisa que a las rentas positivas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de estas sociedades, 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 les será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## **IX. Actualización de valores catastrales.**

Finalmente, se aprueban coeficientes de actualización de valores catastrales para los municipios que lo han solicitado, en concreto 2.452, que son los que se relacionan en la Orden HAP/1553/2016. Según el año en que se revisaron esos valores, se aplicará uno u otro coeficiente de actualización:

*Año de entrada en vigor ponencia de valores*

*Coficiente de actualización*

1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990

1,08

1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008 y 2009	0,92
2010	0,90
2011	0,87

Madrid, a 7 de diciembre de 2016