

Medidas urgentes en el ámbito tributario

El Consejo de Ministros aprobó el pasado 2 de diciembre el Real Decreto-Ley 3/2016 (RDL 3/2016), por el que se adoptan medidas tributarias urgentes.

Las principales medidas, además de otras relevantes de ámbito sectorial, afectan al **Impuesto sobre Sociedades** respecto a (i) limitación de la compensación de bases imponibles negativas, (ii) pérdidas fiscales derivadas de la transmisión de entidades participadas, (iii) deterioros de sociedades participadas y (iv) limitación a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

Adicionalmente, se aprueban otras medidas de diversa índole que afectan a otros impuestos/vehículos de inversión (**IBI, Plusvalía Municipal, Impuesto sobre el Patrimonio, SOCIMIs**) con el fin de aumentar la recaudación.

1. Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Los cambios introducidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) persiguen, tal como se señala en la propia Exposición de Motivos del RDL 3/2016, un impulso de la recaudación por este impuesto. Dicho aumento (algunas medidas de impacto temporal y otras definitivo) se pretende conseguir por la vía de eliminar o reducir las partidas fiscalmente deducibles (el denominado "*ensanchamiento de la base imponible*"), de tal manera que los tipos efectivos se acerquen más a los tipos nominales.

Las medidas más destacadas con efecto para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 son las siguientes:

1.1. Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

El RDL 3/2016 mantiene el límite a la compensación de bases imponibles negativas fijado en el 60% de la base imponible positiva, solo para aquellos contribuyentes que no tengan la consideración de gran empresa.

Entrada en vigor

- Con carácter general las nuevas medidas entraron en vigor el 3 de diciembre (fecha de publicación en el BOE).
- Esto significa que habrá que tenerlas en cuenta de cara al cierre del IS de 2016, así como en el cálculo del próximo pago fraccionado (abril).
- Por su parte, la no deducibilidad de pérdidas derivadas de la venta de acciones en SOCIMIs sólo será aplicable en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

Así, en el caso de aquellos contribuyentes cuya cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo correspondiente, resultarán de aplicación los límites establecidos en la anterior normativa, esto es:

- El **50%** cuando el importe neto de la cifra de negocios sea, **al menos, de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.**
- El **25%** cuando el citado importe de la cifra de negocios sea **al menos de 60 millones de euros.**

Por lo que se refiere a todos aquellos sujetos pasivos que no alcancen la citada cifra de negocios (20 millones de euros), el límite de compensación de bases imponibles negativas permanece inalterado para 2016 (60%) y 2017 (70%).

1.2. No deducibilidad de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes.

El artículo 21 de la LIS regula la exención aplicable a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de determinadas participaciones en entidades residentes y no residentes, en la medida en que se cumplieran determinados requisitos de participación y de tributación de la entidad participada en caso de que esta fuera extranjera.

Nada se decía en el caso de que la renta obtenida fuera negativa, (con la excepción de determinadas operaciones realizadas en el seno de un grupo), por lo que dichas rentas negativas tenían la consideración de fiscalmente deducibles.

La modificación introducida por el RDL 3/2016 supone que **las rentas negativas** que se obtengan como consecuencia de la transmisión de participaciones en entidades que cumplan los requisitos de aplicación del citado artículo 21, **no se integrarán en la base imponible de la entidad transmitente**, asimilando el régimen al de otras jurisdicciones de nuestro entorno de la Unión Europea.

Además, la modificación introducida establece que el requisito de participación o de valor de adquisición (5% o 20 millones de euros, respectivamente) se entenderá cumplido siempre que dicho umbral se haya alcanzado en algún momento del año anterior previo a la transmisión. Se trata, por tanto, de evitar transmisiones realizadas en dos o más tramos en ese lapso de tiempo.

La nueva norma también establece la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes cuando dicha entidad no cumpla con el requisito de tributación exigido por el artículo 21 de la LIS. Es decir, en el caso de entidades participadas no residentes que no estén sujetas a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español a un tipo nominal de, al menos el 10% o no sean residentes en un país que haya firmado con España un convenio para evitar la doble imposición que le sea de aplicación y que contenga cláusula de

intercambio de información, cualquier renta negativa obtenida como consecuencia de la transmisión de participaciones en dichas entidades no se integrará en la base imponible de la entidad transmitente con independencia de cuál sea el umbral de participación ostentado por ésta.

Lo dispuesto anteriormente no será aplicable en el ejercicio en que se extinga la entidad participada, salvo que dicha extinción se derive de una operación de restructuración empresarial en la que se produzca la sucesión de la personalidad jurídica a favor de otra entidad.

1.3. Reversión de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades

Como es sabido, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se suprimió la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en otras entidades. No obstante, se estableció un régimen transitorio de integración de aquellos deterioros que habían sido fiscalmente deducibles de forma que, a medida que se fuere produciendo la recuperación de valor de las entidades participadas, se irían integrando en la base imponible los deterioros registrados en su momento.

El RDL 3/2016 mantiene esa regla general pero introduce **un sistema de integración automática de dicho deterioros a partir de 1 de enero de 2016.**

En resumen, todos aquellos sujetos pasivos que hubieran registrado deterioros fiscalmente deducibles y que se encuentren pendientes de reversión, deberán integrarlos en su base imponible por partes iguales durante los cinco primeros periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. **Dicha integración se realizará con independencia de que se haya producido, efectivamente, una recuperación de valor en la entidad participada.**

Además, en el caso de que la recuperación de valor de la entidad participada (y el consiguiente deterioro a revertir) fuera superior al importe que corresponda integrar de acuerdo con la regla anterior, el saldo que reste deberá integrarse por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

1.4. Límite en la aplicación de deducciones por doble imposición

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, se establece un límite conjunto de aplicación de las deducciones por doble imposición, internacional e interna (por lo que se refiere a dividendos distribuidos con cargo a participaciones adquiridas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 de acuerdo con la Disposición Transitoria 23ª de la LIS) queda fijado en el **50% de la cuota íntegra** del sujeto pasivo.

Las cantidades no deducidas como consecuencia de dicho límite podrán ser aplicadas en los periodos impositivos posteriores tal como ya establece la propia norma.

2. Otras modificaciones de ámbito tributario

2.1. Prórroga del Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Se prorroga el IP para el ejercicio 2017. Las Comunidades Autónomas, que así lo deseen, tendrán por tanto la capacidad de recaudar el tributo, bajo los términos y con las deducciones y bonificaciones que entiendan aplicables.

Habrán por tanto que esperar, probablemente hasta finales del 2017, para confirmar si dicha prórroga se extiende a ejercicios futuros o si, tal y como se anunció en su día, el Impuesto queda definitivamente suprimido en 2018.

2.2. Limitación al aplazamiento o fraccionamiento para determinadas deudas tributarias

Se añaden nuevos supuestos de deudas tributarias inaplazables, con la finalidad de aumentar la recaudación.

El contribuyente **no podrá solicitar el aplazamiento o fraccionamiento** de la deuda, ni tampoco podrá solicitar el pago en especie de las mismas, en los siguientes casos:

- Pagos fraccionados.
- Cantidades repercutidas (IVA), salvo que se acredite que dichas cantidades no han sido pagadas por el destinatario.
- Deudas confirmadas por resolución firme (administrativa o judicial) que hubieran estado suspendidas durante la tramitación del recurso.

2.3. Aprobación de coeficientes de actualización de valores catastrales en determinados municipios

Se aprueban coeficientes para **actualizar automáticamente el valor catastral de los bienes inmuebles** situados en determinados municipios que habían solicitado acogerse a este sistema en el mes de mayo. De este modo, la actualización tendrá efectos desde 2017 y por tanto será tenida en cuenta en el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles de 2017** así como en otros tributos referidos al valor catastral (por ejemplo, el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana - "Plusvalía Municipal", o en algunos casos, el Impuesto sobre Actividades Económicas).

Los coeficientes de actualización varían del 1,08 al 0,87, según el año de la entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores.

Los municipios de Madrid y Barcelona, que ya sufrieron actualizaciones de valor catastral significativas anteriormente, no se ven afectadas por esta medida.

2.4. SOCIMIs. No deducibilidad de las rentas negativas en la transmisión de acciones de una SOCIMI.

En la Ley de SOCIMIs se modifica el artículo que regula el régimen de los socios (artículo 10) de SOCIMIs, para aclarar que la exención prevista en la normativa general del IS (artículo 21 LIS) no será aplicable a las rentas positivas derivadas de la transmisión de acciones en una SOCIMI. Sí resultará, sin embargo aplicable este último artículo, en lo que respecta a las rentas negativas derivadas de la transmisión de acciones en una SOCIMI, es decir no serán fiscalmente deducibles.

De este modo, a partir de 1 de enero de 2017, el tratamiento de las transmisiones de acciones de SOCIMIs por socios contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente en España, será el siguiente:

- Las plusvalías derivadas de la venta de las acciones en la SOCIMI tributarán en sede del socio, sin posibilidad de aplicar exención sobre dichas rentas y con independencia del porcentaje de participación en la SOCIMI o del tiempo de tenencia de dicha participación.
- Por su parte, las pérdidas procedentes de la venta de acciones en una SOCIMI no resultarán deducibles en sede del socio cuando la participación en dicha SOCIMI sea igual o superior al 5% (o el valor de adquisición de las acciones haya sido superior a 20 millones de euros) y la participación se haya mantenido más de 1 año.

This publication does not necessarily deal with every important topic or cover every aspect of the topics with which it deals. It is not designed to provide legal or other advice.

www.cliffordchance.com

Clifford Chance, Paseo de la Castellana 110, 28046 Madrid, Spain
© Clifford Chance 2016
Clifford Chance S.L.P.

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Beijing ■ Brussels ■ Bucharest ■ Casablanca ■ Doha ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hong Kong ■ Istanbul ■ Jakarta* ■ London ■ Luxembourg ■ Madrid ■ Milan ■ Moscow ■ Munich ■ New York ■ Paris ■ Perth ■ Prague ■ Rome ■ São Paulo ■ Seoul ■ Shanghai ■ Singapore ■ Sydney ■ Tokyo ■ Warsaw ■ Washington, D.C.

*Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.

Clifford Chance has a best friends relationship with Redcliffe Partners in Ukraine.

Clifford Chance has a co-operation agreement with Abuhimed Alsheikh Alhagbani Law Firm in Riyadh.