

ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016, DE 2 DE DICIEMBRE

GINÉS PARRA RUIZ

Profesor Asociado de Derecho Financiero
Universidad de Sevilla

Crónica Jurídica Hispalense 15 • Págs. 247 a 265

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. PRINCIPALES MEDIDAS FISCALES INTRODUCIDAS EN LA NORMA. 1. *Procedimientos tributarios. Aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias.* 2. *Impuestos.* III. CONCLUSIONES.

Resumen: El artículo resume un análisis de las principales novedades introducidas por el Real Decreto Ley 3/2016 en el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras en materia social. La norma incluye un moderado incremento de la fiscalidad indirecta de ciertos productos para aproximar (armonizar) la recaudación a los países de nuestro entorno. Se incluyen reformas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades aproximando la tributación efectiva a los tipos nominales del Impuesto. Asimismo, se aborda una reforma de ciertas figuras tributarias. En definitiva, se espera que, de todas estas novedades, obtengamos un incremento estructural de

Abstract: The article summarizes an analysis of the main novelties introduced by Royal Decree Law 3/2016 in which measures are adopted in the tax field aimed at consolidating public and other social finance. The standard includes a moderate increase in the indirect taxation of certain products to approximate (harmonize) the collection to the countries of our environment. Reforms are included in the area of Corporate Income Tax, bringing effective taxation closer to nominal rates of tax. It also addresses a reform of certain tax figures. Ultimately it is expected that, of all these novelties, we obtain a structural increase of the collection that maintains stable the fiscal pressure.

la recaudación, que mantenga estable la presión fiscal.

Palabras clave: Déficit público, incremento de la recaudación, consolidación de las finanzas públicas, presión fiscal.

Keywords: Public deficit, increase in tax revenue, consolidation public finances, tax burden.

I. INTRODUCCIÓN

El pasado día 3 de diciembre de 2016 se publicó en el Boletín Oficial del Estado 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 su exposición de motivos se indica que, tras la recuperación de una senda de crecimiento económico iniciada a partir del cuarto trimestre de 2013 y en base a diversas previsiones económicas, entre ellas las de las principales organizaciones e instituciones internacionales, se prevé que esta vía iniciada continuará con una ligera desaceleración en los próximos años, por esos motivos el legislador determina que para consolidar ese panorama de crecimiento resulta imprescindible seguir adoptando medidas de política económica que contribuyan a corregir determinados desequilibrios que aún inciden negativamente en la economía español.

Como meta prioritaria de este RD-L 3/2016 se sitúa la reducción del déficit público, no únicamente para poder cumplir los objetivos fijados por la Unión Europea (máxime tras la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establece que España no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo) también, y esto es lo más importante, para atenuar las negativas consecuencias que un elevado déficit público tiene sobre la economía.

A este fin recordemos que el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, ya introdujo medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, por ejemplo, modificando el régimen legal de los pagos fraccionados en el Impuesto Sobre Sociedades, lo cual supuso un aumento en la recaudación.

Continuamos ahora, como complemento de aquel, con este real decreto-ley en el cual se adoptan diversas medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas que dirigirán a la economía española por una senda de crecimiento y creación de empleo, compatible con el cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal alcanzados en el ámbito de la Unión Europea. La intención queda plasmada.

El resultado no puede ser otro que intentar obtener los ingresos públicos suficientes para atender los *necesarios* gastos públicos, sin alterar nuestra dirección, aparentemente adecuada, tras la enorme crisis que hemos padecido y aun padece hoy una

gran parte de la sociedad civil, excluidos los bancos y las instituciones financieras en su conjunto, que fueron incapaces de cumplir las funciones que tenían establecidas.

Podríamos resumir entonces que el objetivo de este real decreto-ley consiste en la adopción de medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, preservando la senda de crecimiento y posibilitando la creación de empleo, medidas compatibles con el deber de cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal en la Unión Europea. Hemos de indicar que las reformas de este decreto-ley, se encuentran vinculadas a la formulación del límite de gasto no financiero para los Presupuestos Generales del Estado para 2017 y para ello se exigen reformas tributarias que impulsen la recaudación (verdadero germen de todo) y permitan financiar un nivel de gasto «prudente», adjetivo que anima a mantener la cautela, similar al ejecutado en 2016.

La norma analizada incluye un moderado incremento de la fiscalidad indirecta de ciertos productos para aproximar (armonizar) la recaudación a los países de nuestro entorno. También se incluyen reformas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que elevarán la recaudación con nuevos límites a la deducibilidad de determinadas figuras en las bases imponibles, en un intento de aproximar la tributación efectiva a los tipos nominales del Impuesto.

No se modifican, en relación con el Impuesto sobre Sociedades los tipos nominales.

Se aborda asimismo una reforma de ciertas figuras tributarias, que no está previsto que perjudique sustancialmente el patrón de crecimiento y de creación de empleo de la economía española.

Como resultado, se espera un incremento estructural de la recaudación, que mantenga estable la presión fiscal, y que permita situar la previsión de ingresos para la determinación del techo de gasto del Presupuesto del Estado para 2017 en un nivel similar a la previsión de recaudación que existía cuando se formuló el Presupuesto para 2016.

II. PRINCIPALES MEDIDAS FISCALES INTRODUCIDAS EN LA NORMA

1. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017, se introducen las siguientes modificaciones:

Se modifica el apartado 2 del artículo 60 de la LGT, estableciendo la no admisión del pago en especie en los supuestos de deudas tributarias que tengan la consideración de inaplazables de acuerdo con el art. 65.2 LGT. Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Se modifica el apartado 2 del artículo 65 LGT, a efectos de establecer nuevos supuestos de deudas tributarias que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento:

- Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contenciosos-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

Todas estas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento serán objeto de inadmisión, lo cual significa que la deuda estará en periodo ejecutivo de pago (recargos del 5, 10 o 20% del art. 28 de la LGT) desde el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago y ello con independencia de la que la inadmisión se notifique al interesado posteriormente.

Se establece en la Disposición Transitoria única del Real Decreto Ley 3/2016, que los aplazamiento o fraccionamientos cuyo procedimiento se haya iniciado antes del 1 de enero de 2017 se registrarán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión.

2. IMPUESTOS

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se adoptan tres medidas de relevancia, constituyendo las dos primeras un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, mientras que la tercera asegura el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva.

La primera medida relevante se refiere a la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones. Asimismo, queda excluida de integración en la base imponible cualquier tipo de pérdida que se genere por la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado. En estos casos, teniendo en cuenta el derecho comparado y la evolución de las propuestas normativas realizadas por la Unión Europea, resulta aconsejable adaptarse a normativas análogas a las previstas en países de nuestro entorno, descartando la incorporación de cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención. Adicionalmente y en relación con la no deducibilidad de las rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones, cabe recordar el tratamiento fiscal existente en relación con los deterioros de participaciones. Estos deterioros registran en el ámbito contable la pérdida esperada en el inversor ante la disminución del importe recuperable de la participación poseída respecto de su valor de adquisición, sin que aquella pérdida haya sido realizada. La incorporación de rentas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se

construye actualmente sobre el principio de realización, de manera que los deterioros de valor de participaciones en entidades no son fiscalmente deducibles desde el año 2013, si bien aquellos deterioros que fueron registrados con anterioridad y minoraron la base imponible, mantienen un régimen transitorio de reversión.

Todo ello, nos conduce a la segunda medida de ensanchamiento de la base imponible, que consiste en un nuevo mecanismo de reversión de aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años. En este real decreto-ley se establece la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación, teniendo en cuenta que se trata de pérdidas estimadas y no realizadas que minoraron la base imponible de las entidades españolas.

Como tercera medida se regula nuevamente el límite a la compensación de bases impositivas negativas para grandes empresas con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, acompañado de un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar, con el objeto de conseguir que, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva generada, la aplicación de créditos fiscales, al reducir la base imponible o la cuota íntegra, no minore el importe a pagar en su totalidad.

Con efecto para períodos impositivos iniciados a partir de enero de 2016:

En relación con la Ley 20/1990 Sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, el RDL 3/2016 añade la disposición adicional (DA) 8.^a a la Ley 20/1990 del Régimen Fiscal de las Cooperativas, por la que se aprueban, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20 M€ durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, nuevos límites para la compensación de cuotas tributarias negativas (BIN) de las cooperativas.

Estos límites se aplican a la cuota íntegra previa a su compensación, en todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1M € al tipo medio de gravamen de la entidad.

Los nuevos límites son los siguientes:

- 50%, cuando el INCN sea al menos de 20 M € pero inferior a 60M €.
- 25%, cuando el INCN sea al menos de 60 M €.

He de indicar asimismo que, el RDL 3/2016 modifica la disposición transitoria (DT) 8.^a de la Ley 20/1990 sobre Régimen fiscal de las Cooperativas, donde se indica que para los casos en los que no se aplique la DA 8.^a, esto es, cuando el INCN sea menor de 20 M € durante los 12 meses anteriores, para períodos impositivos que se inicien en el año 2016 será el 60%.

Por todo ello, combinando la nueva DA 8.^a y la modificada DT 8.^a, los límites aplicables a la compensación de cuotas tributarias negativas de las cooperativas, en

los términos previstos anteriormente, serán los siguientes en función del importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo:

- Importe neto cifra de negocios < 20.000.000 €: 70% (60% en 2016).
- Importe neto cifra de negocios ≥ 20.000.000 € y < 60.000.000 €: 50%.
- Importe neto cifra de negocios ≥ 60.000.000 €: 25%.

En relación con las modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se establecen límites a la compensación de Bases Imponibles Negativas (BINs) y a la integración en la base imponible de determinadas dotaciones por deterioro de créditos y dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido (AIDs).

Se añade una disposición adicional decimoquinta de la Ley del impuesto sobre Sociedades (LIS), estableciendo las siguientes especialidades, con carácter permanente, para aquellas empresas cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, a la integración de la dotación por deterioro por insolvencias cuya deducibilidad no se produzca por aplicación del artículo 13.1.a) LIS (transcurso de 6 meses desde el vencimiento de la obligación) y de las dotaciones a sistemas de previsión social, y en su caso prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido (artículo 14.1 y 2 LIS):

- Para empresas cuyo INCN esté comprendido entre 20 y 60 millones de euros, el 50%.
- Para empresas cuyo INCN sea igual o superior a 60 millones de euros, el 25%.

Hemos de indicar que la introducción de limitaciones porcentuales a la compensación de BINS no resulta una novedad, distintos reales decretos-ley ya habían adoptado medidas similares con carácter temporal, aunque es cierto que el RDL 3/2016 no prevé límite temporal en su aplicación.

Recordemos que la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), eliminó el límite temporal a la compensación de Bases imponibles negativas, estableciendo una limitación cuantitativa a dicha compensación en un 70% (60% en los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2016) de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a su propia compensación. Dichos límites son también aplicables a la deducción por activos diferidos.

Las limitaciones introducidas en la nueva disposición adicional decimoquinta únicamente afectan al límite porcentual y no al importe mínimo de compensación de las BINS de hasta un millón de euros.

Estas limitaciones también resultaran aplicables a las entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, dada la remisión que se realiza por el apartado 1

de la nueva disposición adicional decimoquinta al artículo 67.e) de la Ley del IS. De igual manera, la compensación de las BINS (individuales y del grupo) por los grupos fiscales también estará sometida a los límites anteriormente comentados (25%, 50%, 60% y 70%) aplicables sobre la base imponible del grupo [artículo 62.1.f) y 66 de la Ley del IS] en función de cual haya sido el INCN del grupo fiscal en los doce meses previos al inicio del periodo impositivo.

También se modifica la Disposición Transitoria Trigésima Sexta de la LIS, límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016.

Asimismo, se especifica que para aquellos contribuyentes a los que no les resulte de aplicación la Disposición adicional Decimoquinta (aquellos cuyo INCN en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea inferior a 20 millones de euros), los límites a la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016, serán del 60%.

En resumen, combinando la nueva DA 15.^a y la modificada DT 36.^a, los límites aplicables a la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuestos diferidos en los términos previstos anteriormente serán los siguientes en función del INCN durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo:

- < 20.000.000 €: 70% (60% en 2016).
- ≥ 20.000.000 € y < 60.000.000 €: 50%.
- ≥ 60.000.000 €: 25%.

Como novedad, sin precedentes en las medidas fiscales aprobadas en los últimos años, para hacer frente a las elevadas necesidades de recaudación con las que contribuir a la reducción del déficit público, la disposición adicional decimoquinta limita, para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición, cuyo importe no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del ejercicio. La nueva limitación afecta tanto a las deducciones para evitar la doble imposición cuyo derecho se genere en periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016 (tanto las deducciones para evitar la doble imposición internacional reguladas en los arts. 31 y 32 LIS, como las deducciones para evitar la doble imposición interna reguladas en la disp. trans. 23.^a LIS) como a las generadas/acreditadas en periodos impositivos anteriores que estén pendientes de aplicar.

Estas novedades tienen como propósito, tal y como expresamente se dice en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 3/2016, conseguir que cuando una entidad obtenga una base imponible positiva, los créditos fiscales señalados (con efectos en la base y en la cuota) no minoren el importe a pagar a la Hacienda Pública en su totalidad.

En cuanto a la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y limitación de

las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Recordemos que la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecieron determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, estableció, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital social o fondos propios de entidades, así como las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Dicha modificación vino acompañada de la aprobación de un régimen transitorio –la disposición transitoria cuadragésima primera en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, actualmente ha pasado a ser la disposición transitoria decimosexta de la Ley del IS– en la que se regula en qué ejercicios debe revertir fiscalmente la pérdida por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios que hubiera resultado fiscalmente deducible en ejercicios previos a 2013.

Se modifica la Disposición transitoria decimosexta de la LIS, relativa a la reversión de 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 establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Los deterioros de valor de participaciones en entidades no son deducibles desde los periodos impositivos iniciados en 2013. Para aquellos deterioros que tuvieron la consideración de fiscalmente deducibles con anterioridad al ejercicio 2013, de acuerdo con la Disposición Transitoria 16.^a LIS, se integrarán en la Base imponible, como regla general, a medida que la entidad participada incremente sus fondos propios o distribuya dividendos.

Este Real Decreto Ley, establece un nuevo mecanismo de reversión de aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013:

- Se integrará, como mínimo, por partes iguales en la Base imponible de los 5 primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.
- Si por aplicación de la regla general de reversión del deterioro de cartera, correspondiera integrar en la Base imponible un importe superior al correspondiente al mínimo anual, se integraría dicho importe y las cantidades pendientes de revertir por el deterioro, se integrarán por partes iguales en los restantes periodos impositivos.
- En el caso de transmisión de la participación durante los referidos periodos impositivos, se integrará en la Base imponible el importe total de la reversión pendiente, con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión.

En el caso de transmisión de un establecimiento permanente (EP) en el extranjero, la Base imponible de la entidad transmitente se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el EP con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el EP en los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la trans-

misión. La citada limitación a la integración de rentas negativas generadas por los EP, con la anterior redacción de la LIS era aplicable únicamente a aquellas transmisiones de establecimientos permanentes que se realizaran al amparo del artículo 77.1.b) LIS (régimen de reestructuraciones), y con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 se suprime esa referencia al régimen especial, de manera que afecta a cualquier transmisión de un EP en el extranjero.

En el caso de una unión temporal de empresas que, habiéndose acogido al régimen de exención previsto en el artículo 50 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente para períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, hubiera obtenido rentas negativas netas en el extranjero que se hubieran integrado en la base imponible de las entidades miembros en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

La misma regla resultará de aplicación en el supuesto de entidades que participen en obras, servicios o suministros en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas que se hubieran acogido al régimen de exención señalado.

En el supuesto de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley:

- Si el socio pierde la cualidad de residente en territorio español, la diferencia a que se refieren el apartado 4 del artículo 80 y el apartado 3 del artículo 81 de esta Ley, se corregirá, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley, en ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta Ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 por ciento de los gastos deducibles de dicho

período. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos.

Con efecto para periodos impositivos iniciados a partir de enero de 2017:

– En atención a la limitación a la deducibilidad de los deterioros y las pérdidas derivadas de la transmisión de las participaciones en entidades o establecimientos permanentes. Como se ha adelantado, una parte de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, tienen como finalidad impedir la deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades que tengan derecho a la aplicación de la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de las participaciones y de la transmisión de establecimientos permanentes. A continuación, se analizan las modificaciones introducidas respecto de cada uno de los preceptos afectados.

– En relación a la imputación temporal de las rentas negativas derivadas de la transmisión (intragrupos) de valores representativos de la participación en el capital o los fondos propios de entidades, el apartado 11 del artículo 10 de la LIS regula la imputación temporal de las 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.

De conformidad con este precepto, 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 producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por 100.

La nueva redacción de este artículo en virtud del Real Decreto-ley 3/2016, incorpora dos requisitos para la imputación de la renta negativa, con la finalidad de impedir la deducibilidad de la pérdida derivada de la transmisión de participaciones que cumplan determinados requisitos que detallamos a continuación:

- Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla la previsión contenida en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS (esto es, que el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea inferior al 5% o bien que el valor de adquisición no sea superior a 20 millones €).
- 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 se cumpla la previsión contenida en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS (esto es, que la entidad participada haya

estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal igual o superior al 10 por 100, entendiéndose cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información). 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.

Lo dispuesto 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 o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

– En cuanto a la imputación temporal de las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente el Real Decreto-ley 3/2016 deroga el apartado 11 del artículo 11 de la LIS que establecía que la imputación temporal de las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente era una entidad del mismo grupo de sociedades, tendría lugar en el período impositivo en que el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo, o en el mismo período impositivo en el que la entidad transmitente o la adquirente dejaran de formar parte del grupo.

Se modifica el artículo 13.2.b) de la LIS para establecer la no deducibilidad del deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de los que se den las siguientes circunstancias:

Cuando en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla la previsión contenida en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS, es decir:

- Que el porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad sea inferior al 5% o bien que el valor de adquisición sea inferior o igual a 20 millones de euros.
- Que la participación no se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior.

En caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla la previsión contenida en la letra b) del artículo 21 de la LIS, esto es, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10 por 100.

Las pérdidas por deterioro correspondientes a estos valores serán deducibles en período impositivo en el que se transmitan o se den de baja, siempre que las circunstancias señaladas se cumplan durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

– Como complemento de las modificaciones señaladas respecto del artículo 13 de la LIS, el Real Decreto-ley 3/2016 incorpora dos nuevas categorías de gastos no deducibles. Por un lado, la nueva letra k) al artículo 15 incluye en la categoría de gastos no deducibles a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de las que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley.
- Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del artículo 21 de la LIS.

Por otro lado, la letra l) califica 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 a que se refiere la letra k) (esto es, aquellas respecto de las que se cumplen los requisitos de participación significativa del artículo 21 LIS o no se cumplen los requisitos de tributación mínima en el extranjero), 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.

– En cuanto a la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias el Real Decreto-ley 3/2016 modifica la redacción del artículo 17.1 LIS para adaptarlo a la modificación del artículo 15.l) LIS. La nueva redacción incorpora una excepción a la regla general de atribuir efectos fiscales a las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable únicamente cuando deban de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, en el sentido de permitir privar de efectos fiscales a las disminuciones de valor a que se refiere la letra l) del artículo 15 LIS.

– En relación con la exención para evitar la doble imposición, el Real Decreto-ley 3/2016 ha modificado el título del Capítulo IV del Título IV cuyo tenor pasa a ser: «Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes».

A continuación, se describen los aspectos esenciales de las modificaciones introducidas en la redacción del artículo 21 LIS por el Real Decreto-ley 3/2016:

- Requisito de tributación mínima respecto de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. El artículo seis del Real Decreto-ley 3/2016 incorpora al apartado 1 del artículo 21 de la LIS la precisión, anteriormente contenida en el apartado 9, que impide que se entienda cumplido el requisito de tributación mínima 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 contribu-

yente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Esta modificación comporta la derogación del apartado 9 del artículo 21 de la LIS vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016.

- Limitación a la aplicación de la exención respecto de las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido valorada conforme a las reglas del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal. De acuerdo con lo previsto en el nuevo apartado a) del artículo 21 de la LIS, que se mantiene en términos sustancialmente iguales a la antigua redacción, en los casos en que la participación que se transmite hubiera sido valorada, en el momento de su adquisición conforme a las reglas del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del IS o del IRNR, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de determinadas operaciones de aportación, salvo que se acreditase que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su base imponible.

La regla señalada resulta de aplicación respecto de las siguientes operaciones:

- Aportación 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 del artículo 21 de la LIS.
- Aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

El Real Decreto-ley 3/2016 ofrece una nueva redacción de la letra b) del apartado 4 del artículo 21 de la LIS para regular el supuesto en que la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del IRPF, derivadas de la aportación de participaciones en entidades.

En este caso, cuando las referidas participaciones sean objeto 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 durante el referido plazo.

- Se suprime la regla especial de limitación a la aplicación de la exención en el caso de transmisiones sucesivas de valores homogéneos.
- Como complemento de las modificaciones que afectan al artículo 15 LIS, se da nueva redacción al apartado 6 del artículo 21 LIS. De acuerdo con esta nueva redacción no se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 del artículo 21 LIS. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación o valor de adquisición, según corresponda se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.
- En caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en que no se cumpla el requisito de tributación mínima establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 21 de la LIS, la integración de la pérdida derivada de la transmisión se realizará, igualmente, de manera parcial.

- En el apartado 7 del artículo 21 LIS se regulan las especialidades que resultan de aplicación a las rentas negativas derivadas de la transmisión que sean objeto de integración en la base imponible. Así, junto con la norma que limita el cómputo de las rentas negativas en el importe de los dividendos percibidos de la entidad participada desde el año 2009 que hubieran tenido derecho a la aplicación de la exención, el Real Decreto-ley 3/2016 incorpora una regla especial aplicable en los casos de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades que hubieran sido adquiridas de entidades que reunieran las condiciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad transmitente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. De acuerdo con dicha norma, las rentas negativas a integrar en la base imponible se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente, a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o deducción para evitar la doble imposición.
- Se introduce un nuevo apartado 8 en el artículo 21 LIS que establece la deducibilidad fiscal de las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.
- En el caso de extinción de la entidad participada, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.
- Se reenumera el, hasta ahora, apartado 8 del artículo 21 LIS que pasa a ser el apartado 9.

Además, en línea con las modificaciones del artículo 21 de la LIS, respecto del artículo 22 de la LIS la modificación esencial se refiere al tratamiento de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Así, junto a la regla general de no integración en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente el Real Decreto-ley 3/2016, incorpora, como novedad, la no integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

Se mantiene la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente y la minoración de tales rentas negativas en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.

Junto con esta novedad, se suprime el apartado 7 del artículo 22, en el que se regulaba la imposibilidad de aplicar la exención cuando el establecimiento permanente estuviera situado en un país o territorio calificado de paraíso fiscal, a excepción de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea y se acreditasen los motivos económicos válidos para su constitución y operativa y la realización de actividades económicas. Dicho apartado no va a resultar necesario, dado que el apartado 1 del artículo 22 contiene ya una remisión al apartado 1 del artículo 21 de la LIS en el que, tras la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016, se ubica la cláusula que limita la aplicación de la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

En relación con las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32 LIS), el RDL 3/2016 ha introducido algunas modificaciones en los art. 31 y 32 LIS, en concreto, en el art. 31.1 LIS se señala que se podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición cuando en la BI del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, en la antigua redacción no se hacía mención expresa a las positivas.

Además, este RDL ha derogado todos los apartados de los art. 31 y 32 en los que se hacía mención a las rentas negativas, esto es, se han derogado los art. 31.4. párrafos segundo y tercero, art. 31.5, 32.6 y 32.7 LIS.

Las medidas introducidas por el RDL 3/2016 respecto las Deducciones para evitar la doble imposición tienen por objeto adaptarse a las modificaciones realizadas por este mismo RDL en los artículos 21 y 22 LIS.

En referencia a la Ley 11/2009 por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMIS), el RDL 3/2016 modifica el artículo 10.2.a) de la Ley 11/2009 por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) e indica que en el caso de rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen de las SOCIMIS, si el transmitente o perceptor es 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 LIS en relación con las rentas positivas obtenidas.

– En el ámbito de los Impuestos Especiales, en concreto, en el Impuesto sobre Productos Intermedios y en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, se

incrementa en un 5 por ciento la fiscalidad que grava el consumo de los productos intermedios y del alcohol y de las bebidas derivadas tanto en la Península como en las Islas Canarias.

Con la nueva modificación de tipos impositivos, aunque estos permanecen entre los más bajos de la Unión Europea, se contribuye a reducir la diferencia de fiscalidad existente con la del resto de Estados miembros.

En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se incrementa el peso del componente específico frente al componente *ad valorem* a la vez que se efectúa el consiguiente ajuste en el nivel mínimo de imposición, tanto para cigarrillos como para picadura para liar. Con esta medida se continúa el proceso de reforma de la estructura impositiva de esta labor iniciada con el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Dicho ajuste tiene como finalidad alcanzar de forma progresiva un mayor equilibrio entre el elemento porcentual del impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, todo ello en consonancia con la tributación actual de otros Estados miembros.

– En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, se prorroga durante 2017 la exigencia de su gravamen, en aras de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas, fundamentalmente, de las Comunidades Autónomas.

En todo caso, debe recordarse que algunas Comunidades Autónomas vienen estableciendo bonificaciones que, en la práctica, llevan a que no resulte cuota a pagar. De no introducirse modificaciones posteriores, a partir de 2018 se recuperaría la bonificación del 100% y dejará de ser obligatoria la presentación de declaraciones.

Recordemos que con efectos 1 de enero de 2008, mediante la Ley 4/2008, se estableció una bonificación de 100% en la cuota íntegra del Impuesto aplicable a todos los contribuyentes, lo que determinó la ausencia del gravamen a partir de 2008, con posterioridad, apremiados por la necesidad de una mayor recaudación, con efectos para los periodos impositivos 2011 y 2012, el artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, derogó la citada bonificación en la cuota íntegra de forma transitoria para los ejercicios 2011 y 2012. Por lo que la bonificación estatal del 100% resultó de aplicación exclusivamente durante los ejercicios 2008 a 2010. Al tener carácter temporal y transitorio el restablecimiento del gravamen, el propio Real Decreto-ley dispuso expresamente que la bonificación del 100% volviera a entrar en vigor a partir de enero de 2013. La entrada en vigor de la citada bonificación se ha ido demorando hasta la fecha. Tradicionalmente, la prórroga del Impuesto sobre el Patrimonio se ha hecho a través de las correspondientes leyes de presupuestos generales del Estado de cada año. En esta ocasión es el RDL 3/2016 el que prorroga la vigencia del citado impuesto ante la imposibilidad del gobierno de elaborar el Proyecto de Ley de Presupuestos generales del Estado para el 2017 antes de finales de año.

Se prorroga durante 2017 la exigencia de su gravamen, aunque algunas Comunidades autónomas mantienen bonificaciones que en la práctica hacen que la cuota

a ingresar resulte cero. Para el ejercicio 2018 se recuperaría la bonificación del 100% sobre la cuota íntegra del impuesto a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir y no habrá obligación de presentar la declaración.

III. CONCLUSIONES

La doctrina viene denunciando la tendencia del Gobierno de acudir de manera continua a la legislación delegada de urgencia, aun disponiendo de las mayorías parlamentarias necesarias para sacar adelante sus proyectos legislativos. No obstante, es conocido por todos que el TC entiende que el decreto-ley puede incluir normas tributarias *«siempre que ello no suponga alterar sustancialmente la posición del contribuyente en el conjunto del sistema tributario»*. Aun así, lo verdaderamente importante será determinar el alcance cuantitativo y cualitativo de la medida que se introduce por decreto-ley.

Sabemos que el art. 86.1 CE establece que el Decreto-ley no podrá afectar *«a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I»*, entre los que se encuentra el deber de contribuir, regulado en el art. 31. El artículo 86.1 CE no puede interpretarse literalmente, porque si se entendiera que toda materia relativa a los derechos, deberes y libertades del título I está completamente vedada al Decreto-ley, esta figura quedaría vacía de contenido.

Tampoco puede aceptarse que el Decreto-ley entre a regular la materia tributaria sin limitación alguna, porque vaciaríamos de contenido el límite previsto de forma clara y expresa en el citado art. 86.1 CE. El problema radica en encontrar un criterio que permita determinar cuál es el grado de afectación de la materia tributaria que está constitucionalmente prohibido.

En un primer momento, el TC acudió a la reserva de ley, de modo que el Decreto-ley quedaba excluido respecto a los elementos esenciales del tributo, pudiendo solo entrar en los aspectos no esenciales, y por ello no reservados a ley. Pero este criterio resultaba demasiado restrictivo, porque el papel del Decreto-ley quedaba limitado a aquellos supuestos en que una materia, no reservada a ley, estaba de hecho regulada por ley en un momento determinado, siendo por tanto necesaria una norma con rango de ley para romper el efecto de la congelación de rango. Hay que tener además en cuenta que el art. 86.1 no debe relacionarse con el apartado 3 del art. 31, que simplemente consagra la reserva de ley.

Donde se regula el deber de contribuir es en el apartado 1 del art. 31, de manera que lo excluido de regulación por Decreto-Ley no son las materias reservadas a ley (los elementos esenciales del tributo), sino el régimen general y los elementos esenciales del deber de contribuir. Así se reconoce a partir de la STC 182/1997, de 28 octubre (RTC 1997, 182), que expresamente *«matiza»* la jurisprudencia anterior, abandonando la identificación de las materias excluidas de Decreto-ley con las reservadas a ley. Lo relevante pasa a ser *«En qué tributo concreto incide el Decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo... resultan alterados por este excepcional*

modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate».

Este nuevo criterio, aunque más impreciso resulta preferible al criterio de la reserva de ley, pues por ejemplo la STC 6/1983 admitió la supresión o reducción de bonificaciones por Decreto-ley, pese a que claramente se trata de una materia reservada a ley. Habrá que estar, por tanto, a cada caso concreto, para ver si la medida de que se trata altera el reparto de la carga tributaria conforme a la capacidad contributiva con la suficiente intensidad para que sea necesaria una ley de Cortes, incluso en caso de extraordinaria y urgente necesidad. Por ejemplo, se ha considerado inconstitucional la modificación del régimen de las ganancias patrimoniales en el IRPF, llevada a cabo por el RD-Ley 7/1996 (pasaron a tributar a un tipo especial del 20% en lugar de aplicarse la escala general), porque el citado tributo constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, y la aplicación de un tipo especial a estas rentas altera el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes.

Se ha aceptado, en cambio, una sustancial reducción de la base imponible del ISD en los supuestos de transmisión mortis causa de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante, ya que este tributo, *«a diferencia del IRPF, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica».*

También se ha aceptado la actualización de balances autorizada por el citado RD Ley 7/1996, porque a ella *«solo pueden acogerse determinados sujetos pasivos de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas», y la misma «tiene carácter voluntario», por lo que «tampoco puede concluirse que haya alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes».* Aplicando estos criterios resulta que el Decreto ley 3/2016 afecta a una figura central del sistema (a un tributo global sobre la renta, en la terminología del Tribunal Constitucional), como es el Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, el Decreto-ley que analizamos *modifica* una figura clave del sistema, como es el Impuesto sobre Sociedades, con una incidencia generalizada, pues económicamente las medidas afectan a los accionistas y partícipes. Y, además, esas modificaciones afectan no solo a la base imponible y a la cuota, sino al hecho imponible mismo y totalmente al margen de la capacidad económica, pues pueden provocar que exista una renta ficticia a efectos del gravamen, cuando en realidad la sociedad no ha obtenido renta alguna, o ha obtenido una renta mucho menor.

En efecto, el Gobierno no se ha limitado en el Decreto-ley a modificar la cuantía del impuesto o a perfilar el concepto de renta. Lo ha cambiado por razones recaudatorias. Podría estar justificado aumentar los tipos, o rebajar o incluso eliminar alguna deducción. Pero no puede estarlo alterar la propia definición de la renta, es decir añadir nuevos elementos al hecho imponible, que en eso precisamente consiste el «ensanchamiento de bases» de que habla el preámbulo. Bajo esta alusión, no se está solo ensanchando la base. La base aumenta porque se añaden nuevos elementos de renta, es decir nuevos elementos del hecho imponible. En particular, pasan a gravarse incluso rentas ficticias, por ejemplo, en los siguientes casos:

– Los límites a la compensación de pérdidas suponen que una sociedad con unos fondos propios de 100 que siempre ha obtenido una renta positiva pagará el 25% en concepto de IS. Pero si en 2015 tuvo unas pérdidas de 30, y en 2016 un beneficio de 10, el resultado final es que ha perdido 20, es decir sigue en situación de pérdidas. Pese a ello tendría que pagar el impuesto como si hubiera tenido un beneficio de 7,5 o de 5, cuando en realidad sigue en pérdidas. Ciertamente ya existía un límite del 60% de la cuota, pero bajarlo al 50% e incluso al 25% se agrava el problema.

– Las medidas descritas resultan contrarias a la capacidad contributiva. Por ejemplo, la sociedad que obtiene la mitad de su renta en otro país normalmente tendrá que pagar en España y en ese país. Al limitar la deducción por doble imposición está pagando más que si obtiene toda la renta en España.

Por otro lado, no solo nuevas medidas pueden llevar a gravar una renta ficticia, como ya se ha dicho, sino que cuanto mayor es la capacidad contributiva, menos afecta el límite, pues si hay suficiente renta en el ejercicio se compensan en mayor cantidad las bases negativas y pueden practicarse en mayor medida las deducciones por doble imposición.

Otra limitación al Decreto-Ley es que la génesis de este exige, como presupuesto habilitante, la concurrencia de una extraordinaria y urgente necesidad. Y podrá existir una «urgente necesidad» de elevar la recaudación, pero no la hay en absoluto de adoptar las medidas aprobadas, sino que podría haberse optado por una subida de tipos, por ejemplo. No había ni hay necesidad alguna, y menos urgencia, en limitar la compensación de pérdidas o las deducciones por doble imposición. Además, esa «urgente necesidad», que lo es solo de recaudar más, no de adoptar las concretas medidas que se analizan, no puede considerarse «extraordinaria», pues el incremento del déficit se viene produciendo desde hace años.

Por tanto, nos debemos cuestionar si la adopción con carácter inmediato de estas nuevas medidas de índole económica y tributaria justifica la utilización de la figura normativa del real decreto-ley al concurrir la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española, requisito imprescindible como tantas veces ha recordado la jurisprudencia constitucional.

Es discutible la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad que justifica la utilización del Decreto-Ley, pues, aunque pueda considerarse urgente reducir el déficit, no son urgentes en absoluto las concretas medidas adoptadas. Y existían muchas otras alternativas como la subida de tipos o la reducción de algunos gastos, sin reformular el hecho imponible por Decreto-ley. Desde el punto de vista de la lucha contra el déficit, resulta absurdo obtener recaudación imponiendo a las empresas una especie de deuda forzosa a través de los créditos fiscales que se generan o aplazan. También carece de sentido sustituir deuda pública por deuda forzosa distribuida arbitrariamente entre las sociedades afectadas por las medidas. La continua adopción de medidas de urgencia en materia tributaria es incompatible con la mínima seguridad jurídica exigible por cualquier inversor, nacional o extranjero. El uso del Real Decreto o del Real Decreto Ley debe ser la excepción y no la norma a la hora de elaborar normativa de carácter tributario.