

# NOVEDADES FISCALES 2017

JAVIER GÓMEZ TABOADA  
[javiergomez@maiolegal.com](mailto:javiergomez@maiolegal.com)

Vigo, 19 de enero 2017

**“EL ESTADO NO TIENE MÁS DINERO QUE EL DINERO QUE LAS PERSONAS GANAN POR SÍ MISMAS Y PARA SÍ MISMAS. SI EL ESTADO QUIERE GASTAR MÁS DINERO, SOLO PUEDE HACERLO ENDEUDANDO TUS AHORROS O AUMENTANDO TUS IMPUESTOS. NO HAY DINERO PÚBLICO, SOLO HAY DINERO DE LOS CONTRIBUYENTES”.**

Margaret Thatcher  
(1925-2013)

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

## Impuesto sobre sociedades

### Modificaciones con efectos en periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2016

Grandes empresas: Límites a la compensación de bases imponibles negativas (“BINs”) y a la reversión de ciertas provisiones/AIDs.

Desde el pasado 2 de diciembre, se establece nuevos límites para las referidas compensaciones y reversiones aplicables por las grandes empresas, esto es, a las empresas con un importe neto de la cifra de negocios (“INCN”) de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, a saber:

- Límite del 50% entidades con INCN de al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
- Límite del 25% entidades con INCN de al menos de 60 millones de euro.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La entidades cuyo INCN sea inferior a 20 millones de euros no verán variado el límite aplicable del 70% (60% para los ejercicios iniciados en 2016).

Estas limitaciones no resultan de aplicación con relación a la rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente (que en el caso de las cooperativas, tendrían que ser acreedores no vinculados).

Grandes empresas: Límite a la aplicación de deducciones por doble imposición nacional e internacional.

Se introduce una limitación en cuota a la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y nacional, cuya aplicación conjunta no podrá exceder del 50% de la cuota íntegra del ejercicio, para aquellas entidades con un INCN de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

Esta limitación no solo afecta a las nuevas deducciones para evitar la doble imposición que se generen a partir de 2016 sino también a las acreditadas con anterioridad que estén pendientes de aplicar.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Reversión de las pérdidas por deterioro de participaciones. Limitación de las pérdidas deducibles en la transmisión de un establecimiento permanente.

Obligación de integración en la base imponible de un importe de reversión mínima anual, de forma que:

- Las pérdidas por deterioro de participaciones que hubiesen resultado fiscalmente deducibles con anterioridad al 1 de enero de 2013 y que se encuentren pendientes de reversión, deberán integrarse, como mínimo, por partes iguales durante los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016;
- En caso de que por aplicación de las reglas contenidas en el mencionado régimen transitorio, tuviera que recuperarse en alguno de esos cinco periodos un deterioro superior, será ese el importe recuperable en el ejercicio correspondiente; el saldo restante pendiente de recuperar, será integrado de manera lineal en los periodos restantes.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Por último, en caso de producirse la transmisión de las participaciones durante los referidos cinco períodos impositivos, las cantidades pendientes de revertir deberán integrarse en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Para el caso de transmisión de un E.P. en períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, deberá incrementarse la base imponible en el exceso de rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente con anterioridad a 2013 sobre las rentas positivas netas generadas desde 2013, con el límite de la renta positiva generada por el mismo.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

## Modificaciones con efectos en periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2017

Restricción a la deducibilidad pérdidas generadas por la participación en entidades y/o establecimientos permanentes.

- a. Participaciones que cumplen con los requisitos del artículo 21 LIS
- Las pérdidas por deterioro de las participaciones no resultarán deducibles.
  - Las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones no serán deducibles.
  - En caso de extinción de la entidad participada, las pérdidas derivadas de dicha liquidación serán fiscalmente deducibles.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

## b. Participaciones que no cumplan con los requisitos del artículo 21 LIS

- Deterioros y pérdidas derivadas de participaciones en entidades que no cumplen con el requisito de participación mínima.
- No resultarán deducibles las pérdidas por deterioro de las participaciones que no cumplan los requisitos del art. 21.1 a) LIS y tributación mínima en el caso de participaciones extranjeras que se fije en el subsiguiente apartado b) del mismo artículo, ambos referidos a la fecha del registro del deterioro.
- Dichas pérdidas se deducirán en el momento de su transmisión siempre y cuando, durante el año anterior a la fecha de la transmisión o enajenación, no se alcance el referido umbral de participación y en el caso de entidades extranjeras se cumpla con el requisito de tributación mínima.



# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Si no se cumplieran simultáneamente ambos requisitos a la fecha señalada, las pérdidas por deterioro no resultarán siquiera deducibles en el momento de su transmisión, convirtiéndose así dicha pérdida en una diferencia permanente.

- Deterioros y pérdidas derivadas de participaciones en entidades no residentes que no cumplen el requisito de tributación mínima.
- Las pérdidas por deterioro de las participaciones no resultarán deducibles
- Las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones no serán deducibles
- En caso de extinción de la entidad participada por causas distintas a una operación de reestructuración, las pérdidas derivadas de dicha liquidación serán fiscalmente deducibles.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Régimen de diferimiento de rentas negativas derivadas de operaciones entre sociedades de un mismo grupo.

- La renta negativa diferida será deducible cuando dichas participaciones salgan del Grupo en favor de terceros, siempre que no venga referida a participaciones accionariales en las que se posea una participación mínima del 5% o cuyo coste de adquisición fuese de 20 millones, y, en el caso de participaciones no residentes, se cumpla además el requisito de tributación mínima.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Disminuciones de valor por puesta a valor razonable de participaciones.

Se excluye la deducibilidad de las disminuciones del valor razonable de las participaciones originadas por aplicación del criterio de valor razonable que se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Limitación de la exención sobre las participaciones valoradas conforme al régimen de neutralidad fiscal.

Doble imposición en operaciones acogidas al régimen especial de neutralidad.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Con efectos desde el 1 de enero de 2017, se añaden tres nuevos supuestos de deudas que no son susceptibles de acogerse al aplazamiento o fraccionamiento de pago:

- Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes, total o parcialmente desestimatorias, dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-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 IS.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas serán objeto de inadmisión.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

## La galopante inseguridad jurídica.

- En España hay más de 210.000 normas vigentes. <sup>(1)</sup>
- Los BBOO publican 291 leyes (15 forales), 9 leyes orgánicas, 349 reales decretos, 1 real decreto-legislativo, 14 reales decreto-ley, 543 órdenes ministeriales y 774 reglamentos. <sup>(2)</sup>
- En el período 1985/2008 el contenido de los BBOO de las CCAA se multiplicó por 7 (mientras, el BOE se mantuvo igual). <sup>(3)</sup>
- La emisión normativa en España es 140 veces >Alemania (Cataluña 6 veces). <sup>(4)</sup>

(1) Alberto Dorrego de Carlos. Letrado de las Cortes; "Hacia una nueva codificación" (ABC 28/12/2006).

(2) "Rosell tilda de excesivo que se aprueben más de 200 leyes al año" (Expansión 14/2/2011).

(3) "Declaración Transforma España" (Fundación Everis 11/2010).

(4) "La imprevisión por bandera" (Suplemento Mercados/El Mundo 27/2/2011).

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La imprescriptibilidad de los impuestos vinculados a la tenencia –no declarada– de un patrimonio en el extranjero.

39.2 LIRPF y 121.6 LIS

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La facultad de la Administración para comprobar y recalificar –”sine die”- negocios hechos en ejercicios ya prescritos.

115 LGT

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La inmunidad de los argumentos del fisco pese a la suspensión (administrativa o judicial) del acto en el que se plasman.

68.9 LGT



# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La exigencia de intereses de demora cuyo dilatado período de devengo no es sino la duración del pleito que culmina con un pronunciamiento favorable (pero no definitivo) al contribuyente.

26.5 LGT

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Las gravosas (y no necesariamente argumentadas) medidas cautelares en garantía del crédito tributario.

81 LGT

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La potestad de la Administración para retomar un asunto pese a que ya lo hubiera hecho una vez (infructuosamente)

Doctrina jurisprudencial TS.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

La inanidad del trámite de audiencia (y del recurso de reposición), a cuya palmaria inutilidad se anuda el peligro resultante de que *“todo lo que usted diga podrá utilizarse en su contra”*.

Praxis administrativa.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Los “círculos cuadrados” a los que se aboca el contribuyente: los intereses de demora NO son gasto deducible, pero SÍ que son un ingreso gravado.

¿Alguien lo entiende?

Interpretación de la AEAT

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

¿"Animando" a la inversión extranjera?

Las filiales maquiladoras de grupos multinacionales son EPs y NO sociedades independientes.

Interpretación AEAT + Jurisprudencia TS  
(casos Roche y Dell)

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

Esa constatada sensación, en fin, de que el contribuyente siempre está –sí o sí- en la casilla equivocada.

Paradigma: exención por trabajos en el extranjero VS precios de transferencia.

# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

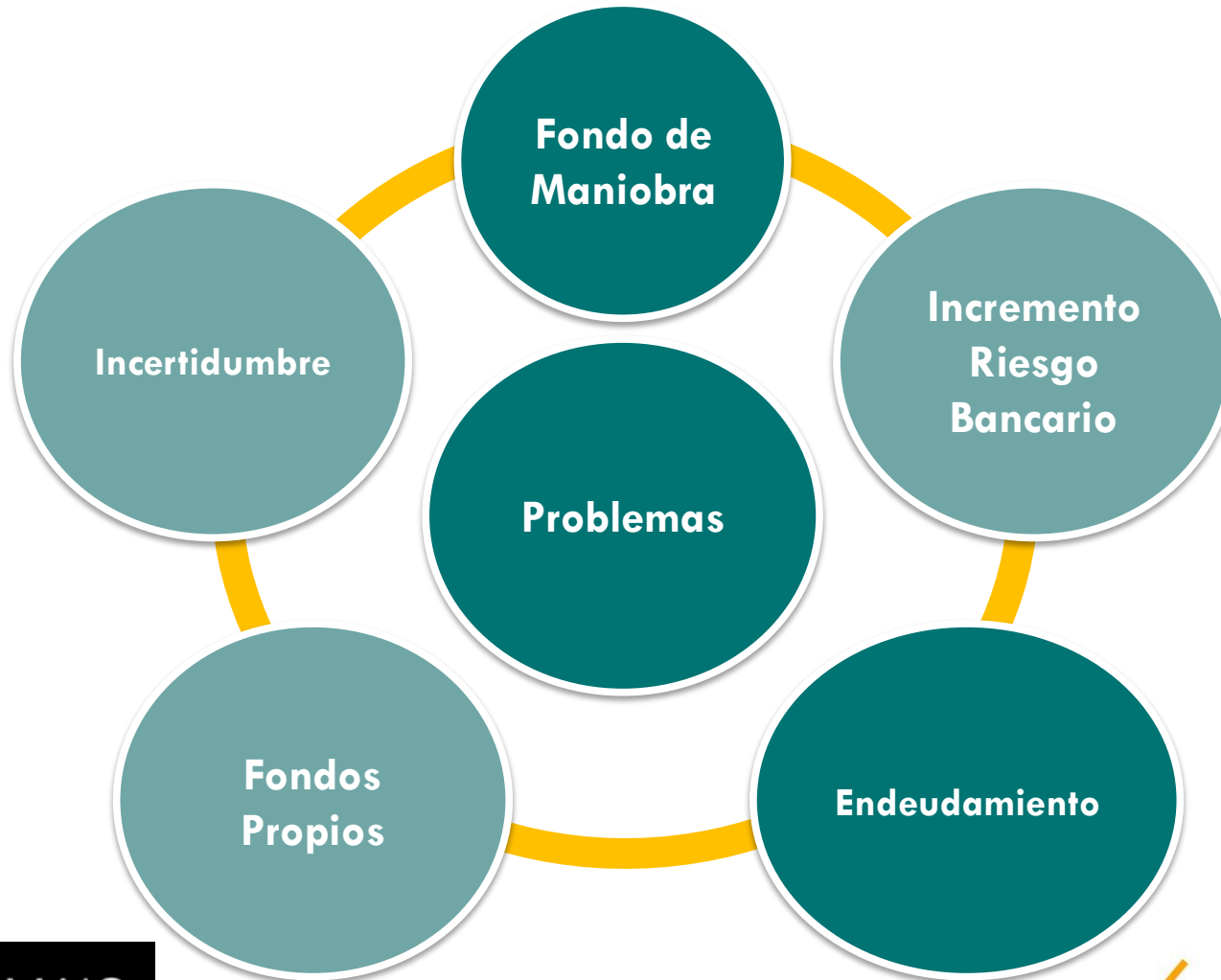
## EL LEGENDARIO MITO DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

- 15.600 MM€ en la lucha contra el fraude (2015)
- ¿Qué es “fraude”?
- La AEAT tiene 50.000 MM€ pendientes de cobro: 300.000 pleitos en los TEAs.
- La AEAT pierde –ya en los TEAs – el 45% de sus pleitos
- Las CCAA el 64% (la Xunta, el 84%)
- En la vía judicial, pierden otro 30%
- ¿Cómo se cubren esos “agujeros”?



# ¿ESTADO DE DERECHO O DERECHO DEL ESTADO?

¿DE QUÉ FORMA AFECTA UNA REGULARIZACIÓN A UNA EMPRESA?



*“Si quisiéramos crear un sistema fiscal extremadamente costoso para los contribuyentes y que recaude muy poco, sería difícil dar con uno más perverso que el español”.*

Jesús Fernández-Villaverde

Catedrático de Economía

Universidad de Pensilvania

(Conferencia “Retos y oportunidades de la economía oprimida en la incertidumbre”

Fundación Rafael del Pino, 28/4/2016)

# ¡MUCHAS GRACIAS!

JAVIER GÓMEZ TABOADA

Socio Área Tributaria

[javiergomez@maiolegal.com](mailto:javiergomez@maiolegal.com)

VIGO · MADRID · SEVILLA · MÉXICO D.F.

[www.maiolegal.com](http://www.maiolegal.com)

Este documento ofrece sólo una visión orientativa de la materia tratada. El mismo no constituye por sí solo un asesoramiento jurídico, fiscal, empresarial, económico-contable o de índole similar. Cualquier supuesto real deberá ser objeto de un análisis específico por parte de profesionales especializados en la materia.