



El TC admite a trámite cuestión de inconstitucionalidad sobre el RD-ley 3/2016

Tax Alert



Julio 2023

kpmgabogados.es
kpmg.es

El TC admite a trámite cuestión inconstitucionalidad sobre el RD-ley 3/2016

El Tribunal Constitucional ha admitido a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con 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, siguiendo la línea marcada por la inconstitucionalidad declarada respecto del Real Decreto-ley 2/2016.

En el BOE del pasado 8 de julio se ha publicado la admisión a trámite por parte del Tribunal Constitucional de una cuestión de inconstitucionalidad elevada por la Audiencia Nacional en relación con el art. 3.1. apartados primero y segundo del [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 adelante RD-ley 3/2016).

Se trata de la segunda cuestión de inconstitucionalidad elevada por la AN al TC respecto del RD-ley 3/2016. La primera resultó inadmitida por el TC por razones de forma, al considerar entonces el TC, entre otras cuestiones, que no se había expuesto correctamente la inconstitucionalidad de la norma ni la relevancia para el fallo del planteamiento de la cuestión. Como decimos, los términos de aquella inadmisión no afectaron a cuestiones materiales, quedando intactas las dudas de inconstitucionalidad de la AN; lo que permitía presagiar que era una cuestión de tiempo el que se volviera a plantear una segunda cuestión de inconstitucionalidad por parte de la AN, como así ha sido.

Entrando en el objeto del debate, el RD-ley 3/2016 introdujo importantes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS). Así, introdujo límites a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) y a la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional e impuso la reversión de los deterioros de valor de participaciones que se habían considerado deducibles a efectos del IS entre los ejercicios 2002 a 2013.

La AN ha vuelto a exponer que el RD-ley podría ser contrario a la Constitución española (CE) por infringir los límites materiales, que no puede traspasar la figura de un RD-ley y vulnerar el principio de capacidad económica.

Tras la sentencia del TC que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016, por entender que excedía de los límites que el art. 86 de la CE prevé para esta figura jurídica, el mismo vicio de inconstitucionalidad podría ser trasladable al RD-ley 3/2016 al introducir medidas tributarias de gran calado en el IS, que han venido desplegando efectos sobre los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Sobre esa base, las medidas del RD-ley 3/2016 podrían declararse igualmente inconstitucionales.

Es por ello que hemos venido comentando desde su aprobación la importancia de que los contribuyentes del IS analicen el impacto en términos económicos que han supuesto estas medidas y los pasos a dar ante la posibilidad de declaración de nulidad de la norma por inconstitucional.

La admisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el RD-ley 3/2016 se ha planteado en el mismo recurso en el que se planteó la primera, que versa sobre la impugnación de la orden ministerial que aprobó el modelo de declaración del IS 2016. Somos conocedores de otros recursos en los que la inconstitucionalidad se viene planteando tanto a través de la Orden ministerial que aprueba los modelos de declaración como a través de la impugnación de las autoliquidaciones por IS en las que las medidas del RD-ley 3/2016 han desplegado efecto.

Objeto del recurso contencioso administrativo

La admisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad se plantea en el seno de un recurso en el que se procedió a la impugnación directa de la [Orden HFP/399/2017](#) que aprobó los modelos 200 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) correspondiente a

establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, con el fin de adaptarlos a las novedades introducidas por diferentes disposiciones normativas publicadas y en concreto, en lo que aquí interesa, al RD-ley 3/2016.

Como hemos anunciado previamente el RD-ley 3/2016 anunció, entre otras, las siguientes medidas en el ámbito del IS aplicables para los periodos impositivos iniciados principalmente **a partir del 1 de enero de 2016 -y que se encuentran todavía en vigor-**:

Límites en la compensación de bases imponibles negativas (BINs) -y a la deducción de activos por impuestos diferidos-

Este RD-ley introdujo en la LIS una nueva disposición adicional por la que para las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inició el período impositivo, se establecieron los siguientes límites en la compensación de BINs:

- El 50%, cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25%, cuando en los referidos 12 meses la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 60 millones de euros.
- Para el resto de empresas no se introducen modificaciones, quedando por lo tanto para ellas el límite del 70% (60% para los ejercicios iniciados en 2016).

Se mantiene en todo caso la posibilidad de deducir íntegramente el primer millón de euros. Asimismo, los mismos límites se introdujeron en el caso de reversión de los impuestos diferidos de activo contemplados en el apdo. 12 del art. 11 Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Límite a la aplicación de deducciones por doble imposición nacional e internacional

También para las entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo se estableció **un nuevo límite para la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y nacional** -arts. 31. 32, 100.11 y disposición transitoria vigésima tercera, todos ellos de LIS-, que se cifró en el 50% de la cuota íntegra del ejercicio.

Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013

Las pérdidas por deterioro de participaciones que se hubieran considerado fiscalmente deducibles antes del ejercicio 2013 y que estaban pendientes de reversión, deben integrarse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Adicionalmente a las medidas anteriores, el RD-ley 3/2016 introdujo también las siguientes que, en principio, por el momento quedarían fuera del análisis de la cuestión de inconstitucionalidad que realizará el TC:

Limitación a la integración de pérdidas por la transmisión de establecimientos permanentes en el extranjero

En caso de transmisión de un establecimiento permanente a partir de 1 de enero de 2016, habrá que integrar en la base imponible el exceso de rentas negativas atribuidas por el mismo y que resultaron deducibles a merced de la normativa aplicable con anterioridad a 1 de enero de 2013, en relación a las rentas positivas netas generadas a partir de dicha fecha y hasta el límite de la renta positiva derivada de esta transmisión.

No deducibilidad de rentas negativas derivadas de transmisión de participaciones

En este caso con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017, se excluye la deducibilidad de pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones cuando fuese aplicable la exención en caso de obtener plusvalía.

En virtud de lo anterior, la AN considera necesario determinar la compatibilidad del RD-ley 3/2016 con la Constitución, para realizar un pronunciamiento sobre la validez de la Orden Ministerial que es objeto de impugnación en el presente recurso.

Argumentos jurídicos en los que la AN basa el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad

El Tribunal Constitucional (TC) en su [Sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020](#) declaró por unanimidad la inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades establecida por el RD-ley 2/2016 al afectar mediante este instrumento normativo a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público (art. 31.1 CE), siendo éste uno de los límites prohibidos al RD-ley por el art. 86.1 CE.

En esta misma línea se cuestiona ahora la posible inconstitucionalidad del artículo 3.1, apartados primero y segundo del RD-ley 3/2016 con base en que a través de un RD-ley no se puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales del IS -o un aspecto básico del mismo- dado que con ello se estaría afectando al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Conforme ha manifestado la AN el precepto adolece de una duda legítima de constitucionalidad, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

1. El precepto controvertido incide de manera muy directa en el IS y lo hace de una forma que modifica sustancialmente la regulación anterior.
2. Además, afecta a elementos esenciales del tributo como son:
 - Los límites para la compensación de BINs aplicables a grandes empresas.
 - Se restringe la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional de grandes empresas.
 - Impone una reversión automática de los importes deducidos en ejercicios anteriores en concepto de deterioro de valor de participaciones.

3. Todos estos preceptos inciden directamente sobre la determinación de la base imponible, elemento estructural del tributo, y, por tanto, en la cuota tributaria del IS.

Próximos pasos -que deberían considerarse cuanto antes-

El BOE acaba de publicar la admisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la AN por lo que en los próximos meses podría pronunciarse sobre la eventual inconstitucionalidad del RD-ley 3/2016.

Considerando el precedente del RD-ley 2/2016 y que esta es la segunda cuestión que se eleva por parte de la AN respecto del RD-ley 3/2016 entendemos que lo razonable sería que la Sentencia recayese en un corto espacio de tiempo.

Por tal motivo recomendamos calcular el impacto económico de las medidas introducidas a través del RD-ley 3/2016 en las autoliquidaciones del IS desde el ejercicio 2016 y con esa base analizar la mejor alternativa a seguir para recuperar cantidades que se pudieran haber satisfecho en exceso más los correspondientes intereses de demora.

En este punto, tal como hemos venido haciendo en comunicados anteriores, llamamos la atención sobre la importancia de realizar este análisis a la mayor brevedad teniendo en cuenta, por un lado, el plazo de prescripción que se va alcanzando sobre ejercicios afectados por las medidas del RD-ley 3/2016 y el menoscabo que se podría producir de la limitación de efectos de la Sentencia de inconstitucionalidad que dictase el TC.

Contactos

Julio César García
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
juliocesargarcia@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96