

POSIBILIDAD DE IMPUGNAR LAS AUTOLIQUIDACIONES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR EL REAL-DECRETO LEY 3/2016

El pasado 13 de abril de 2023, la Audiencia Nacional ha vuelto a plantear una nueva cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Real Decreto-Ley 3/2016 (RDL 3/2016). Una vez admitida a trámite, el Constitucional puede tardar varios años en pronunciarse sobre el asunto.

Aquel contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (IS) potencialmente afectado por dicho RDL 3/2016 puede iniciar el correspondiente procedimiento individual sobre la base de los argumentos que expondremos a continuación (entre otros), para lo cual, en primer lugar, cada afectado debería analizar cómo habrían quedado sus declaraciones del IS de los ejercicios no prescritos si no se hubiera aplicado la norma y lo que supone en términos de devolución de ingresos indebidos por la diferencia. Una vez hecho este ejercicio, el contribuyente estaría en condiciones de tomar una decisión en términos de interrumpir la prescripción ya que pueden existir riesgos fiscales de otra índole.

Las cuantías a devolver podrían ser relevantes porque se sumarían **intereses de demora**.

Es importante tener efectuado el análisis antes de que prescriba el primero de los períodos potencialmente afectados del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el ejercicio 2018 (en principio, y para la mayoría de los casos, sería el 25 de julio de 2023).

Si al contribuyente le compensa impugnar las autoliquidaciones no prescritas es aconsejable mantener una **actitud proactiva e iniciar los procedimientos correspondientes sin esperar a que el Constitucional se pronuncie** porque, al igual que ocurrió con la sentencia de la plusvalía municipal, podrían limitarse los efectos de la misma y cerrarse la puerta definitivamente.

Por otro lado, hay contribuyentes que pueden estar en inspección respecto a los ejercicios no prescritos. En esos casos, como

PARA MÁS INFORMACIÓN:



ANTONIO PUENTES

Socio | Fiscal

antonio.puentes@bdo.es

T: 914 364 195

POSIBILIDAD DE IMPUGNAR LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AFECTADAS POR EL REAL-DECRETO LEY 3/2016

Por otro lado, hay contribuyentes que pueden estar en inspección respecto a los ejercicios no prescritos. En esos casos, como ya no se puede iniciar el procedimiento por el contribuyente - y siempre que estuvieran afectados por el RDL 3/2016- es aconsejable ponerlo de manifiesto a la Inspección así como, llegado el caso, ir en disconformidad para mantener abierta la controversia fiscal.

ANÁLISIS TÉCNICO

Como *complemento* del RDL 2/2016 y con el fin de *ensanchar* las bases imposables de los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades, en diciembre de 2016 el Legislador aprobó el RDL 3/2016. Varias figuras del tributo fueron afectadas y se cuestiona su adecuación constitucional e incluso al Derecho Comunitario. El impacto económico y financiero de la regulación del RDL 3/2016 puede ser relevante para contribuyentes con participaciones en filiales tanto a nivel nacional como en el extranjero. Veamos en detalle los aspectos más controvertidos de la reforma que se puede encontrar en este BOE.

"B.1) EVERSIÓN DE LA DOTACIÓN A LA PROVISIÓN POR DEPRECIACIÓN DE CARTERA

Con efectos a partir de 2016, se obliga a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) al menos una quinta parte cada año de los deterioros de valor de participaciones en entidades que hayan sido registrados y minorado la base imponible con anterioridad a 2013 (modificación de la disposición transitoria 16ª Ley del IS), año a partir del cual estos deterioros no son fiscalmente deducibles. En la redacción originaria de la Ley esta reversión

solo se producía cuando aumentarían los fondos propios de la entidad participada o se obtuviera un ingreso contable por los dividendos repartidos, sin mínimo alguno."

Esta nueva regulación **podría suponer la vulneración:**

- Del artículo 86 de la Constitución (CE) por indebida utilización del mecanismo del Real Decreto Ley para regular este tema en línea con la sentencia del TC de 1.07.2020. Dicha argumentación se pondría en contexto con la afectación al deber de contribuir y el principio de capacidad económica (artículo 31 CE).
- Del principio de seguridad jurídica y confianza legítima del artículo 9.3 CE al afectar a derechos consolidados de los contribuyentes (retroactividad de grado máximo).
- Del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE por cuanto se hace tributar artificialmente una renta al obligar a revertir la provisión incluso cuando el valor de las participaciones no se ha recuperado.

"B.2) LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS:

A partir del 3 de diciembre de 2016 se endurecen los límites a la compensación de bases imposables negativas. Los nuevos límites son: (i) el 50% de la base imponible cuando el importe neto de la cifra de negocios sea de entre 20 y 60 millones de euros; (ii) el 25% de la base imponible cuando el importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 60 millones de euros; (iii) en cualquier caso, para empresas



POSIBILIDAD DE IMPUGNAR LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AFECTADAS POR EL REAL-DECRETO LEY 3/2016

cuya cifra de negocios sea superior a 20 millones de euros, desaparece el importe mínimo de compensación de bases imponibles de un millón de euros; (iv) el 60% de la base imponible cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20 millones de euros (en principio sería un 70% para 2017). No obstante, para estas entidades se mantiene el mínimo de un millón de euros."

Esta nueva regulación **podría suponer la vulneración:**

- Del artículo 86 de la Constitución (CE) por indebida utilización del mecanismo del Real Decreto Ley para regular este tema en línea con la sentencia del TC de 1.07.2020. Dicha argumentación se pondría en contexto con la afectación al deber de contribuir y el principio de capacidad económica (artículo 31 CE).
- Del principio de seguridad jurídica y confianza legítima del artículo 9.3 CE al afectar a derechos consolidados de los contribuyentes (retroactividad de grado medio en esta ocasión).

- Del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE por cuanto se incrementa la tributación efectiva al no tener en cuenta las pérdidas reales.

"B.3) LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN AL 50%

Con efectos para 2016, y sólo para las empresas con una cifra de negocios superior a los 20 millones, se introduce un nuevo límite para la aplicación de deducciones por doble imposición generadas o pendientes de compensar, que se cifra en el 50 por 100 de la cuota íntegra (nueva Disposición Adicional 15ª LIS)."

Esta nueva regulación **podría suponer la vulneración:**

- Del artículo 86 de la CE por indebida utilización del mecanismo del Real Decreto Ley para regular este tema en línea con la sentencia del TC de 1.07.2020. Dicha argumentación se pondría en contexto con la afectación al deber de contribuir y el principio de capacidad económica (artículo 31 CE).

- Del artículo 96 CE en la medida que una norma interna está afectando a la acordado internacionalmente por España con otros Estados con los que haya Convenio de Doble Imposición (CDI) en vigor. Los CDI, conforme al artículo 96 CE, forman parte del Derecho interno y tienen prevalencia sobre éste. No obstante, la aplicación de este argumento debe ser revisado en función de la deducción por doble imposición generada y el CDI aplicable.

- De los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En este caso, el argumento podría ser incluso aplicable a Terceros Estados no miembros en la UE también siempre que haya un CDI con cláusula de intercambio de información en vigor. Aunque la hipótesis de partida permitiría esta vía de impugnación, es recomendable examinar si el contribuyente se encuentra dentro del supuesto de infracción de libertades comunitarias.

CONTACTE CON NOSOTROS

Nos ponemos a su disposición para analizar el caso particular en el que se encuentra su empresa sin ningún compromiso.

 **FORMULARIO DE CONTACTO**

Auditoría & Assurance | Advisory | Fiscal y Legal | Outsourcing



bdo.es
bdo.global
bdo.es/blogs/blog-coordenadas-bdo

Esta publicación ha sido redactada en términos generales y debe ser contemplada únicamente como una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar, o abstenerse de actuar, de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO en cualquiera de nuestras oficinas para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. BDO, sus socios y empleados, no aceptan ni asumen cualquier responsabilidad ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella.

BDO Auditores, S.L.P. y BDO Audiberia Abogados y Asesores Tributarios, S.L.P. son sociedades limitadas españolas independientes. Ambas sociedades son miembros de la red internacional de BDO, constituida por empresas independientes asociadas de todo el mundo, y creada por BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido.

BDO es la marca comercial utilizada por toda la red BDO y para todas sus firmas miembro.

Copyright © 2023. Todos los derechos reservados. Publicado en España.