



AUDIENCIA NACIONAL
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: 002

C/ GOYA- 14

Teléfono: 914007286/87/88 Fax:

Correo electrónico:

Modelo: N40010 AUTO TEXTO LIBRE ART 206.1 2º LEC

Equipo/usuario: MDD

N.I.G: 28079 23 3 2017 0003835

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000575 /2017

Proc. de origen: /

Sobre: IMPUESTOS ESTATALES:SOCIEDADES

De D./Dña.

Abogado:

Procurador Sr./a. D./Dña.

Contra: MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCION PUBLICA

ABOGADO DEL ESTADO

AUTO

ILMO. SR. PRESIDENTE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA Y GARCIA

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

RAFAEL MOLINA YESTE

En MADRID, a veintitrés de marzo de dos mil veintiuno

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De conformidad con lo previsto en el artículo 35.2 LOTC por providencia de nueve de julio de dos mil veinte, se dio traslado a las partes y, por providencia de trece de enero de dos mil veintiuno, al Ministerio Fiscal para alegaciones sobre el planteamiento de cuestión sobre la inconstitucionalidad del artículo 3, apartado Primero del Real Decreto Legislativo 3/2016, por el que se modifica Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y se añade una disposición adicional

Firmado por: CONCEPCION MONTERO
ELENA
12/04/2021 11:51
Audiencia Nacional

Firmado por: MANUEL FERNANDEZ-
LOMANA GARCIA
13/04/2021 13:20
Audiencia Nacional

Firmado por: FRANCISCO GERARDO
MARTINEZ TRISTAN
13/04/2021 18:58
Audiencia Nacional

Firmado por: JAVIER EUGENIO LOPEZ
CANDELA
15/04/2021 21:37
Audiencia Nacional

Firmado por: RAFAEL VILLAFANEZ
GALLEGO
16/04/2021 12:18
Audiencia Nacional

decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

SEGUNDO: La parte demandante ha reproducido la argumentación expuesta en la demanda, afirmando que el Real Decreto Ley 3/2016, en su artículo 3 Primero, infringe los artículos 14, 23, 31.1, 66, 86, 96 y 133 de la Constitución.

La Abogacía del Estado se opuso al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

El Ministerio Fiscal señaló la necesidad de justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de esa norma respecto de la que se solicita plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: El recurso contencioso administrativo se interpone frente a la Orden Ministerial número HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los *"modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016"*.

Como la propia Orden señala que se dicta en aplicación del Real Decreto Legislativo 3/2016, en los dos aspectos que nos ocupan:

"Como sexta novedad, hay que mencionar 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, por medio del cual, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se adoptan dos medidas de relevancia para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. (...)

De esta manera, a través de la disposición adicional decimoquinta que se añade a la Ley 27/2014, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, se sustituyen los límites contenidos en el artículo 11.12, en el primer párrafo del artículo 26.1, en

el artículo 62.1.e) y en las letras d) y e) del artículo 67 de la Ley 27/2014 (...)

Y también, se establece que el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y 100.11 de la Ley 27/2014, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera de la Ley 27/2014, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

La segunda modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, estableciendo un nuevo mecanismo de reversión para las pérdidas por deterioro de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013, realizándose de esta manera la reversión, por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años. (...)"

La Orden HFP/399/2017 realiza las modificaciones en el cumplimiento de obligaciones formales que resultan necesarias como consecuencia de las novedades introducidas en el Real Decreto Ley 3/2016, y concretamente en los modelos 200 y 220, de los cuales se cuestionan en el presente recurso, los siguientes aspectos:

1.- Casillas 00333 y 00334 1de la página 12 del modelo 200 del ejercicio 2016 que recogen la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de ajustes por deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios (DT 16.3)

2.- Casilla 00547 de la página 13 del modelo 200 y casilla 00362 de la página 7, del modelo 2202 del ejercicio 2016, en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas (BINS) periodos anteriores.

3.- Casillas 01344, 01280, 00573 y 00575, página 14 del modelo 200 y casillas 00570, 01965, 00572, 03251 y 03261 de la página 9 del modelo 220 del ejercicio 20163, dedicadas a las deducciones por doble imposición cuya regulación se ha visto modificada por el RD 3-2016.

De lo expuesto resulta incuestionable, que es necesario determinar la compatibilidad del Real Decreto 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 y que desarrolla, en lo que nos ocupa, las disposiciones del citado Real Decreto Ley.

De ahí que sea determinante para la decisión que haya de adoptarse en sentencia, la cuestión sobre si es ajustado a la Constitución el Real Decreto-Ley 3/2016, siendo ésta la única cuestión relevante que se plantea en este recurso.

SEGUNDO: Siguiendo la doctrina declarada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 78/2020, resolviendo una cuestión de inconstitucionalidad muy semejante a la que ahora se plantea, delimitamos la duda de inconstitucionalidad del artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016, en cuanto a su posible incompatibilidad con los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución, por haberse aprobado mediante un instrumento normativo –el decreto-ley– que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Esta valoración sobre la posible inconstitucionalidad de la norma, como se desprende de la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional, ha de realizarse atendiendo a su posible validez o invalidez, sin consideración a su vigencia o derogación en el momento en que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad.

Pues bien, en relación al uso del decreto-ley en materia tributaria, la anterior Sentencia declara: "(...) *"de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no solo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual 'crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)" (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6, y 73/2017, FJ 2). (...) el decreto-ley "no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo". Así, vulneraría el art. 86.1 CE "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; 35/2017, FJ 5, y 73/2017, FJ 2)."*

Veamos la aplicación de esta doctrina al supuesto que examinamos:

1.- El tributo en el que ha incidido el precepto controvertido:

Lo es el Impuesto de Sociedades, el cual *"constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente"* (ya citada Sentencia 78/2020).

2.- Los elementos del tributo que han resultado alterados por el precepto controvertido:

- Los límites para la compensación de bases imponibles negativas aplicables a grandes empresas (Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS).

- Los límites para la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuestos diferidos (Disposición transitoria Trigésima Sexta de la LIS).

- La imputación de rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios de entidades participadas (artículo 10.11 de la LIS).

- La no deducibilidad de pérdidas por deterioro de inmovilizado material, valores representativos de la participación o de deuda pública (artículos 13.2 y 15 de la LIS).

- Efectos fiscales de las variaciones de valor por aplicación del criterio de valor razonable (artículo 17.1 de la LIS)

- La exención de dividendos y rentas derivadas de transmisión de valores.

- Eliminación en base de doble imposición (artículos 21, 22, 31, 32 y 88 de la LIS)

3.- La naturaleza y el alcance de la concreta regulación de que se trate.

Estos preceptos inciden directamente sobre la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, elemento estructural del tributo, que constituye la base de cálculo sobre el que se aplica el tipo impositivo, del que deriva la cuantificación de la cuota tributaria. Es por ello evidente, que la regulación

de la determinación de la base imponible del Impuesto, afecta a un elemento esencial del tributo.

Regulan, así mismo, la limitación de la deducción por doble imposición, una vez aplicado el tipo impositivo, incidiendo sobre otro elemento esencial de cuantificación de la cuota tributaria.

Establecen el régimen transitorio establecido para las reversiones de los deterioros de cartera (Disposición Transitoria Decimosexta de la LIS); puesto que la nueva norma fija la posibilidad de una reversión automática del 20% de los ajustes practicados en el pasado en concepto de deterioro fiscal de cartera de las entidades participadas, por un periodo de 5 años, con independencia de que se haya producido una recuperación patrimonial en la entidad participada que provocó tal deterioro.

Entendemos, por tanto, que existen dudas fundadas de constitucionalidad del artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016.

TERCERO: La demandada se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, y de entre sus argumentos, interesa analizar aquellos que cuestionan lo expuesto anteriormente, y que, a nuestro juicio, justifica plantear la Cuestión de inconstitucionalidad:

1.- Se afirma que la reversión obligatoria por quintas partes no deja de ser otra opción legítima del tratamiento temporal de las dotaciones por deterioro de participaciones y, en todo caso, no debe olvidarse que la reversión que se integre en la base imponible incrementa el valor fiscal de las participaciones y ello, lógicamente, tendrá su reflejo en el momento en que se produzca la transmisión de las mismas o la extinción de la entidad participada.

No se discute la legitimidad de la opción de regulación material, el problema que hemos señalado es la aptitud de un Real Decreto Ley para regular lo que constituye un elemento esencial del Impuesto, pues incide directamente en la determinación de la cuota tributaria.

2.- Idénticas reflexiones debemos realizar respecto a los límites a la compensación de bases imponibles negativas; la no deducibilidad de pérdidas por deterioros de inmovilizado material, valores representativos de la participación o de deuda pública; los efectos fiscales de las variaciones de valor por aplicación del criterio de valor razonable; la exención de dividendos y de rentas derivadas de transmisión de valores y la eliminación en base de la doble imposición. Aunque la demandada afirma que estas novedades no esenciales en la configuración del

tributo, sino cambios de mecánica en relación con obligaciones preexistentes, lo cierto es que, como en el caso anterior, inciden directamente en la cuantificación de la cuota tributaria, y, por tanto, constituyen elementos esenciales en la estructura del Impuesto.

CUARTO: En conclusión, la duda de constitucionalidad que albergamos en relación al Real Decreto Ley 3/2016, justifica el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que la validez de la Orden HFP/399/2017 que lo desarrolla en cuanto a obligaciones formales, objeto de impugnación en autos, vendrá determinada por el pronunciamiento sobre la constitucionalidad del Real Decreto Ley.

La regulación de dicha norma incide de manera directa en un Impuesto, el de Sociedades, que constituye un pilar básico de la imposición directa en España, afecta a elementos esenciales del tributo y lo hace en una forma que modifica sustancialmente la regulación anterior.

Por todo ello, nos surge duda fundada, sobre la vulneración por el Real Decreto Ley 3/2016, del artículo. 86.1 en relación con el 31.1, ambos de la Constitución.

En atención a lo anteriormente razonado,

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA, por y ante mí, el/la Letrado de la Administración de Justicia, siendo Ponente Ilmo./a Sr./Sra. Magistrado D./D^a. CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA, **ACORDAMOS:** Plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española, suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia.

Lo acuerdan, mandan y firman los magistrados arriba mencionados.



Contra esta resolución no podrá interponerse recurso alguno.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.