

HOME » FISCALIDAD

Mecanismos a nuestro alcance para recuperar las cuotas del Impuesto sobre Sociedades

 ASSET Actualidad PUBLICADO EL 14 JUNIO, 2021

 117  0 



Anna Martínez Espinós,

Consejera, Área de Conocimiento e Innovación – Cuatrecasas, Barcelona

–

Hace exactamente dos años, en julio de 2019, escribimos un artículo para esta revista sobre la necesaria impugnación de las medidas fiscales aprobadas por los Reales Decreto-Leyes (RDL) 2/2016 y 3/2016 en el Impuesto sobre Sociedades. Ha llovido bastante desde entonces, pero lo que ha acontecido en este último año corrobora y confirma lo que ya preveíamos en dicho artículo: esto es, que ambos RDL adolecen de serios vicios de inconstitucionalidad que podían permitir recuperar el impuesto satisfecho por parte de los contribuyentes, en virtud de las medidas introducidas por dichos RDL.

El RDL 2/2016 y los pagos fraccionados: inconstitucionalidad confirmada

En primer lugar, el pasado 1 de julio de 2020 el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el RDL 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se aprobaron dos medidas de calado en la determinación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, para las empresas (o grupos fiscales) con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) superior a 10 millones de euros, y que tuvieron efectos inmediatos desde el pago fraccionado de octubre de 2016 —con la publicación apresurada en el BOE de este RDL en una edición especial vespertina el mismo día de su aprobación, el viernes 30 de septiembre—.

Recordemos que, mediante la introducción de una nueva disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, las medidas aprobadas por el RDL 2/2016 fueron dos: (i) el establecimiento de un importe mínimo de pago fraccionado del 23% del resultado contable positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias “corrida”, elevándose ese porcentaje para algunos contribuyentes al 25%, y sin que se pudiera reducir este importe mínimo con aquellas créditos fiscales —como bases imponibles negativas, exenciones, deducciones o bonificaciones— pendientes de aplicación por parte del contribuyente; y (ii) el incremento del tipo de gravamen aplicable a la base imponible corrida del IS del 17% al 24% (para las entidades con tipo de gravamen del 25%). El mismo día 30 de septiembre se publicó en el citado BOE vespertino nuevos modelos 202 y 222 para las autoliquidaciones de los pagos fraccionados de octubre de 2016, habilitándose la casilla 33 para detallar el pago fraccionado mínimo.

Volumen de operaciones en Territorio Común (%).....	29
Pagos fraccionados anteriores correspondiente al periodo computado en Territorio Común (total).....	30
Resultado de la declaración anterior (exclusivamente si ésta es complementaria).....	31
Resultado	32
Mínimo a ingresar (sólo para empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros).....	33
Cantidad a ingresar (mayor de claves [32] y [33])	34

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional consideraba que con la regulación aprobada por el RDL 2/2016 podía haberse vulnerado el principio de capacidad económica —y por tanto el mandato del artículo 31.1 de la Constitución—, el Tribunal Constitucional en su sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020, declaró la inconstitucionalidad por el otro de los vicios alegados: la vulneración del límite material que deben respetar los RDL, de conformidad con el artículo 86.1 de la Constitución; concluyendo el Tribunal que declarada la inconstitucionalidad por este último motivo, resultaba innecesario entrar a conocer la otra lesión también invocada. Desafortunadamente, pues, el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado sobre si el sistema aprobado por el RDL 2/2016 de pagos fraccionados somete a tributación capacidades económicas irreales, vulnerando el principio de capacidad económica que debe regir nuestro sistema tributario; pronunciamiento que, sin duda, podría haber evitado la cuestión controvertida actualmente entre contribuyentes y administración tributaria, respecto a los pagos fraccionados imputables a los ejercicios 2018 y siguientes, y que seguidamente se expondrá.

Dicha sentencia permite a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades reclamar a la administración tributaria el efecto financiero de las cuotas por pago fraccionado del Impuesto ingresadas en exceso y que se derivan de las medidas aprobadas por el citado RDL 2/2016. Sin embargo, debe advertirse que la Administración tributaria y el Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), deniegan dichas reclamaciones respecto a los pagos fraccionados satisfechos a partir de abril de 2018. Para ello, la Administración y el TEAC se acogen a una interpretación protectora de la recaudación tributaria del Estado, y que parte de considerar que determinadas modificaciones menores aprobadas para las entidades de capital-riesgo y para las entidades navieras, en el sistema de los pagos fraccionados que tenemos desde el RDL 2/2016 y, en concreto, en la disposición adicional

decimocuarta de la Ley del IS, por la Ley 6/2008, (de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018) y por la Ley 8/2008, (de 6 de noviembre, por la que se modifica el régimen económico y fiscal de Canarias), subsanaron el vicio de inconstitucionalidad declarado por el Tribunal Constitucional.



No compartimos este criterio. A nuestro entender, hay motivos para considerar que la Ley 6/2018 y 8/2018 no sanaron el defecto de inconstitucionalidad de la regulación aprobada por el RDL 2/2016. Y, en consecuencia, hay motivos para continuar recurriendo los pagos fraccionados que se satisfagan y se deriven del pago fraccionado mínimo aprobado por el RDL 2/2016.

Las modificaciones del RDL 3/2016: inconstitucionalidad planteada

En segundo lugar, y más recientemente, (en concreto, el pasado 23 de marzo de 2021) la Audiencia Nacional ha planteado ante el Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad respecto al otro RDL 3/2016, mediante el que se introdujeron toda una batería de medidas potentes y “agresivas” que han elevado las cuotas del Impuesto sobre Sociedades de los contribuyentes del IS, desde el ejercicio 2016, al afectar a elementos esenciales de la liquidación de dicho impuesto. Conviene a estos efectos recordar que son varias ya las sentencias del Tribunal Constitucional (siendo la última la anteriormente comentada sentencia 78/2020) que concluyen que, de conformidad con los límites que impone el artículo 86.1 de la Constitución, un RDL no puede alterar elementos esenciales de un Impuesto, como el Impuesto sobre Sociedades, que constituye un pilar básico en el sistema tributario español.

A efectos recordatorios, las medidas introducidas por el RDL 3/2016 fueron:

1. **Establecimiento de mayores restricciones en la compensación de bases imponibles negativas (BINs) generadas en ejercicios previos**, desde el ejercicio 2016 inclusive: (i) para contribuyentes con un INCN superior a 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores **al 50% de la base imponible previa**, y (ii) **al 25%** si su INCN del año anterior era superior a 60 millones; en lugar del 60% (inicialmente previsto para el ejercicio 2016) y del 70% (para los ejercicios 2017 y siguientes)

Esta medida, como ya comentamos en nuestro artículo previo, genera grandes dudas desde el prisma de los argumentos ya expuestos: el instrumento normativo utilizado y la capacidad económica. También teniendo en cuenta el principio de igualdad, justicia tributaria y la no arbitrariedad en relación con el parámetro que determina los límites en la compensación de BINs: el INCN. ¿De verdad dos empresas con el mismo beneficio y base imponible (y por lo tanto con la misma capacidad económica) deben tener un diferente tratamiento a la hora de aprovechar las pérdidas de ejercicios anteriores por el simple hecho de que una haya obtenido más ingresos que la otra? ¿Resulta ser el INCN del ejercicio anterior una magnitud adecuada para valorar la capacidad económica de los contribuyentes del IS?

Además, la situación puede dar lugar a algo parecido a un error de salto: un pequeño incremento en el importe del INCN del ejercicio anterior puede tener como consecuencia una limitación en la compensación de BINs que genere un incremento mayor en la cuota del impuesto. Ciertamente es que el artículo que prohíbe los errores de salto (artículo 56.3 de la Ley

General Tributaria) se refiere a los errores de salto vinculados a la aplicación de los tipos de gravamen y en este caso la situación se produce por el efecto de la compensación de BINs, pero no se puede obviar que la mayor o menor compensación de BINs permitida incide directamente en el tipo efectivo de gravamen que soporta el contribuyente del IS.

- 2. Reversión mínima anual, durante los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, de los deterioros de valor de participaciones en otras entidades que fueron deducibles fiscalmente hasta el ejercicio 2012 inclusive;** y aunque los fondos propios de la entidad participada no se hubieren recuperado en dichos ejercicios.

La medida, de difícilísima justificación atendiendo a los vicios apuntados (instrumento normativo utilizado y principio de capacidad económica) así como otros como la prohibición de la retroactividad plena de la normativa tributaria, ha resultado ser para muchas compañías y grupos fiscales una carga tributaria demasiado elevada. El ajuste positivo que realizaron las compañías por este concepto en su base imponible ascendió a 11.328 millones de euros en 2016, 10.146 millones de euros en 2017, y 9.308 millones de euros en 2018. Se dice rápido.

Debe, además, tenerse en cuenta que muchas compañías han sufrido los efectos de la aplicación simultánea de las dos medidas apuntadas: (i) reversión automática de los deterioros por importes elevados, sin que estuvieran respaldadas por un incremento de los fondos propios de la entidad participada (y por tanto, con difícil encaje con el principio de capacidad económica) y (ii) mayores obstáculos para compensar dicho ajuste positivo, derivado de la reversión, con BINs acreditadas en ejercicios previos (quizá de los ejercicios en que se reconoció precisamente el deterioro de valor de la participación).

- 3. Establecimiento de limitaciones en la aplicación de deducciones por doble imposición (interna e internacional) para contribuyentes con un INCN superior a 20 millones durante los 12 meses anteriores,** ya que en su conjunto no pueden superar el **50% de la cuota íntegra**, desde el ejercicio 2016. Al tomar en consideración el INCN esta medida genera las distorsiones entre contribuyentes ya comentadas, y además es contraria a las obligaciones de corrección de la doble imposición que España ha contraído en su casi centenar de Convenios de Doble Imposición.
- 4. Por último, modificación significativa del tratamiento de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en otras entidades** a partir del ejercicio 2017; de forma que rentas negativas que, con carácter previo tenían la consideración de gasto deducible en el IS, dejaron de tenerlo.

No parece que mediante un RDL puedan introducirse modificaciones de este calado en el Impuesto sobre Sociedades en atención al criterio que ha seguido el Tribunal Constitucional, ante otras modificaciones aprobadas por otros RDL.

Aquellas sociedades o grupos fiscales que se hayan visto afectadas por alguna de las medidas descritas disponen de diversos mecanismos jurídicos para intentar recuperar los importes indebidamente ingresados. Cada uno de ellos tiene sus ventajas e inconvenientes y se ha de ser consciente de los riesgos asumidos por cada alternativa de actuación. Por ello, es aconsejable analizar la concreta situación en que se encuentra la entidad o grupo fiscal afectado y sus objetivos y expectativas para diseñar el mecanismo más eficiente.

Alguna de estas medidas también afecta al cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto, por la modalidad de base imponible corrida, por lo que cualquier declaración de inconstitucionalidad del RDL 3/2016 afectaría a las autoliquidaciones de aquellos, por lo que resulta conveniente actuar también desde esta perspectiva.

El escollo más urgente que actualmente debe solventarse es evitar la prescripción, especialmente del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, que, en términos generales, se producirá próximamente. Es el momento ahora de analizar el impacto de todas estas medidas en el ejercicio 2016, buscar la mejor estrategia y, en su caso, actuar.



Anna Martínez Espinós

Licenciada en Derecho y en Económicas, por la Universidad de Barcelona. Cursó el máster de Asesoría y Gestión Tributaria (AGT) de ESADE.

Consejera de Cuatrecasas y mángner del Área de Conocimiento e Innovación de Cuatrecasas; área integrada por más de 40 profesionales dedicados a la generación y gestión del conocimiento de forma transversal en todas las áreas de práctica de la firma. Ponente habitual de cursos, jornadas de formación, y eventos organizados desde el Área de Conocimiento e Innovación.

Anna Martínez tiene amplia experiencia en el asesoramiento tributario en general y, en particular, en operaciones de reestructuración de grupos societarios y, además, en el régimen de consolidación fiscal.

anna.martinez@cuatrecasas.com



Laia Colomé Barbà

Licenciada en Derecho por la Universidad Rovira y Virgili. Cursó el máster de Asesoría y Gestión Tributaria (AGT) de ESADE.

Abogada principal del Grupo de Fiscalidad Contenciosa de Cuatrecasas, tiene una amplia experiencia en el asesoramiento y defensa de los intereses de los contribuyentes en todo tipo de procedimientos tributarios frente a la Administración. Asimismo es especialista en litigios relativos a toda clase de tributos y en todas las instancias (Tribunales Económico Administrativos, Juzgados y Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional, Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional y Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

También tiene experiencia en el ámbito de la recaudación de deudas tributarias y en los procedimientos de suspensión de la ejecutividad de liquidaciones tributarias.

laia.colomes@cuatrecasas.com

TAMBIÉN TE PUEDE INTERESAR



Nuevas sanciones por no depositar las cuentas anuales. Su aplicación facilitará la decisión de conceder crédito

11 MAYO, 2021



Aplicación de la autenticación reforzada de cliente (SCA) de la directiva de servicios de pagos (PSD2)

12 ABRIL, 2021



Dificultades añadidas a los procesos judiciales de reclamación de impagos

10 FEBRERO, 2021



LEER SIGUIENTE

Vídeo: Editran, el Software desarrollado por Minsait



Con ASSET, siempre a la última

Si ya tienes cuenta, inicia sesión.

[SUSCRÍBETE AHORA](#)

[DESCÁRGATE LA REVISTA](#)