



---

## La necesaria impugnación de las medidas fiscales de los Reales Decretos-Leyes 2/2016 y 3/2016

**Anna Martínez Espinós**

Asociado Senior

[anna.martinez@cuatrecasas.com](mailto:anna.martinez@cuatrecasas.com)

**Diego Arribas Plaza**

Asociado

[alfonso.delcastillo@cuatrecasas.com](mailto:alfonso.delcastillo@cuatrecasas.com)

Hace unos días, en su [sentencia de 3 de junio](#), el Tribunal Supremo calificaba de sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social que provoca, entre otros factores, la imprecisión de las normas jurídicas, particularmente las tributarias. Un pronunciamiento tan contundente como cierto. Ahora bien, ha de reconocerse que vamos camino de alcanzar un periodo de casi tres años sin modificaciones relevantes en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS), lo cual redundará en seguridad jurídica al alejarlo del vaivén de las ocurrencias de turno. Lo cortés no quita lo valiente.

A nadie se le escapa que la situación política del país explica en buena medida esta situación, que lógicamente no durará para siempre; de hecho, existen al menos dos proyectos normativos que pretenden introducir novedades en el IS. Nos atrevemos a señalar otra circunstancia relevante para entender la situación actual de impasse en el impuesto: en el mundo fiscal todavía perdura la resaca de las últimas normas que modificaron el IS. Y es que estas normas, el Real Decreto-Ley 2/2016 (RDL 2/2016) y el Real Decreto-Ley 3/2016 (RDL 3/2016), introdujeron una serie de medidas de un carácter tan “agresivo” que desde el primer momento llamaron la atención de los contribuyentes y sus asesores por su evidente choque con principios constitucionales que deben ser protegidos.

En este artículo repasamos el contenido de estas medidas y los argumentos que desde nuestro punto de vista (y como veremos, no solo desde el nuestro) permiten sostener la ilegalidad de las medidas aprobadas en los RDL 2/2016 y 3/2016. Adelantamos nuestra conclusión: las dudas que estas normas plantean son de tal calado que el análisis de esta cuestión por cualquier contribuyente afectado puede considerarse casi obligatoria o incluíble al menos dentro del estándar mínimo de diligencia de un ordenado empresario.



### Las medidas del RDL 2/2016

El RDL 2/2016, de 30 de septiembre, incluyó dos medidas que afectan a los pagos fraccionados de los contribuyentes del IS cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCEN) supere los 10 millones de euros en los 12 meses anteriores (y que, por tanto, determinan aquellos por la modalidad de base imponible corrida). Para los contribuyentes con un periodo impositivo coincidente con el año natural, el primer pago fraccionado afectado fue el que debía liquidarse entre el 1 y el 20 de octubre de 2016 (ya se apresuró el Gobierno a sacar una edición especial vespertina del BOE el mismo día 30 de septiembre para que pudiera ser así).

Las modificaciones en el régimen de los pagos fraccionados fueron dos: (i) restablecimiento 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 (ii) 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%).

En nuestra opinión la aprobación de estas medidas por el RDL 2/2016 presenta varios vicios. Por un lado, supone una incorrecta utilización del Real Decreto-Ley como instrumento normativo (artículo 86 de la Constitución) que, según consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no puede alterar elementos esenciales de un impuesto básico del sistema tributario como es el IS. Por otro lado, una obligación tributaria autónoma que se ciñe al resultado contable y no a la base imponible es contraria al principio de capacidad económica (artículo 31 de la Constitución), pues desatiende circunstancias relevantes para la determinación de esta como pueden ser la aplicación de exenciones o la utilización de pérdidas de ejercicios previos. Al desconectarse de estas cuestiones, que sí se toman en consideración al determinar la cuota final del IS, el régimen de los pagos fraccionados del RDL 2/2016 vulnera también el principio de proporcionalidad que exigirá una adecuación entre el pago fraccionado y la carga tributaria final.

Decíamos antes que la existencia de argumentos en contra de la constitucionalidad de estas medidas es una opinión compartida. Lo es incluso por la propia Audiencia Nacional, que con sus autos de 14 y 19 de diciembre de 2018 ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad sobre la base de dos de los argumentos mencionados: el empleo indebido de la figura del Real-Decreto-Ley para regular esta materia y la vulneración del principio de capacidad económica. Es decir, se confirman las dudas sobre la legalidad del RDL 2/2016 y la pelota queda en el tejado del Tribunal Constitucional. Un tejado que consideramos positivamente abonado: no hay que remontarse mucho en el tiempo para encontrar sentencias que denuncian el empleo indebido del Real Decreto-Ley (sentencia 73/2017 de 8 de junio de 2017 sobre la amnistía fiscal) y la vulneración del principio de capacidad económica (sentencia 59/2017 de 11 de mayo de 2017 sobre la plusvalía municipal).



## Las medidas del RDL 3/2016

El RDL 3/2016, de 2 de diciembre, incluye una batería de medidas más variada que resumimos a continuación.

En primer lugar, con efectos desde el propio año 2016, el RDL 3/2016 limitó la compensación de bases imponibles negativas (BINs): (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. Un cambio relevante capaz de hacer saltar por los aires cualquier plan financiero teniendo en cuenta que antes de esta norma el porcentaje para cualquier contribuyente era del 60% para 2016 y del 70% para 2017.

Esta medida genera muchas 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 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?

La situación puede dar lugar a algo parecido a un error de salto: un pequeño incremento en el importe del INCN (es decir, un pequeño incremento en la base imponible) 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.

Otra medida estrella aprobada por el RDL 3/2016, aplicable desde 2016 a cualquier contribuyente, fue la reversión mínima de los deterioros de valor de participaciones en otras entidades. Conviene recordar que hasta 2012 estos gastos por deterioro (bajo el régimen contable hasta 2008 y bajo un régimen fiscal específico desde entonces) fueron considerados gastos deducibles en el IS. Por ello, la disposición transitoria 16ª de la Ley del IS establecía la obligación de revertir estos gastos mediante un ingreso tributable cuando los fondos propios de la entidad participada se recuperan. Como novedad, el RDL 3/2016 introdujo un apartado adicional estableciendo una reversión mínima del 20% (es decir, en 5 años) del importe total deducido hasta 2012, y ello con independencia de que la filial se recupere o no. Es decir, un ingreso por reversión de carácter automático.



En este caso se recrudescen todavía más si cabe los vicios ya apuntados. Es muy dudoso que un Real Decreto-Ley pueda introducir una modificación que incrementa la carga fiscal del contribuyente por el mero transcurso del tiempo, pues cuesta pensar en cuál es la capacidad económica que se grava mediante esta norma. En esencia, supone la negación retroactiva de los deterioros deducidos hasta 2012 durante los 5 años del periodo 2016-2020, vulnerando así otro principio básico del sistema. Incluso pueden encontrarse casos donde la norma vulnera libertades fundamentales reconocidas en el Derecho de la Unión Europea.

El RDL 3/2016 también establece para 2016 limitaciones a 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. Al tomar 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.

Por último, el RDL 3/2016 altera significativamente el tratamiento de las rentas negativas que los contribuyentes del IS obtengan en la transmisión de participaciones en otras entidades a partir de 2017. Estas rentas, tradicionalmente consideradas gastos deducibles en el IS (elemento diferencial del caso español frente a la mayoría de los países de nuestro entorno), pasan a quedar sometidas al régimen que resumimos: si las participaciones en cuestión generan plusvalías exentas o la sociedad transmitida no cumple el requisito de tributación, las minusvalías se consideran gastos no deducibles; y si las participaciones en cuestión generan plusvalías no exentas, las minusvalías se consideran gastos deducibles.

No parece que un Real Decreto-Ley pueda ser capaz de llevar a cabo esta modificación tan sustancial que niega el reconocimiento fiscal del menoscabo que un contribuyente del IS sufre en su capacidad económica al obtener una minusvalía por su inversión. Por cierto, no sería la primera vez que el Tribunal Constitucional declara improcedente la modificación del régimen tributario de las ganancias patrimoniales mediante este instrumento normativo (sentencia 189/2005 de 7 de julio de 2005 que, entre otras cuestiones, anuló las modificaciones introducidas en la tributación de las ganancias en el IRPF).

Un apunte final. Los mencionados autos de la Audiencia Nacional rezan lo siguiente sobre el RDL 3/2016: “Un decreto-ley, dicho sea de paso, que flagrantemente modifica elementos esenciales del Impuesto de Sociedades y penetra espacios vedados a este instrumento normativo.”

### **Conclusiones y aspectos prácticos**

Como se dijo al comienzo, las medidas del RDL 2/2016 y 3/2016 adolecen de importantes vicios de ilegalidad que creemos que deben ser analizados en cada caso concreto, pues incluso pueden llevar a un contribuyente del IS con un resultado negativo a tener que abonar una cuota por el



impuesto. En principio la prescripción del primer ejercicio afectado (2016) no llegará hasta julio de 2021, pero debe tenerse en cuenta que ya se están desarrollando procedimientos de comprobación de estos ejercicios, haciendo irremediable el planteamiento de la cuestión para que la misma no adquiera firmeza.

En el caso de una sociedad cotizada quizás esta sea una de esas cuestiones de naturaleza fiscal cuya decisión es una facultad indelegable del consejo de administración. Ahora bien, su incidencia puede ser tan relevante para cualquier empresa que creemos que, en cualquier caso, merece un adecuado y detenido análisis por parte de los responsables fiscales de la sociedad. Hablamos de una medida que, solo en lo relativo a la reversión automática de deterioros, generó ajustes fiscales positivos por un importe de 11.328 millones de euros solo en el año 2016.