

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083581

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 7227/2019

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. Jerarquía de fuentes. En el presente caso, una entidad residente en España obtiene rentas procedentes de Portugal, por lo que resulta de aplicación el Instrumento de ratificación del Convenio de 26 de octubre de 1993 (Convenio con Portugal) -en adelante CDI-. La entidad entiende que la aplicación de la limitación a la deducción del 50% de la cuota íntegra regulada en la Disp. Adicional Decimoquinta de la Ley 27/2014 (Ley IS) no resulta de aplicación en base a que la aplicación preferente del CDI, obliga a eliminar la doble imposición al 100% sin posibilidad de retraso o diferimiento en tal eliminación y a que la limitación introducida por la dicha Disp. Adicional Decimoquinta de la Ley 27/2014 (Ley IS) resulta contraria al Derecho de la Unión Europea de preferente aplicación.

Pues bien, la situación que se produce como consecuencia de la limitación regulada en la Disp. Adicional Decimoquinta no contradice lo dispuesto en ninguno de los artículos del CDI, puesto que estos regulan el cálculo de la deducción con la que evitar la doble imposición que se produce al tributar la misma renta en dos países, pero no fija el ámbito temporal en que dicha deducción debe ser aplicada.

Es cierto que la jerarquía de fuentes nos lleva a acudir en primer lugar al CDI y, una vez que este permita al Estado de residencia someter a tributación la renta obtenida en el Estado de la fuente, acudir a la norma interna, en este caso la Ley 27/2014 (Ley IS), sin embargo, la limitación regulada en el apdo. 2 de la Disp. Adicional Decimoquinta apartado de la Ley 27/2014 (Ley IS), no impide la eliminación de la doble imposición que establece el CDI, puesto que la deducción que no puede ser aplicada en el ejercicio por la aplicación del límite del 50% podrá deducirse en ejercicios siguientes, por lo que se está produciendo un diferimiento en su aplicación. Así pues, la doble imposición se corrige, y se corrige del modo previsto en el CDI, aunque se proyecta en un ámbito temporal que excede del ejercicio en el que se percibió la renta, del mismo modo que sucedería si, sin existir este límite, la cuota íntegra fuera inferior a la deducción y, en consecuencia, esta no pudiera aplicarse en su totalidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), Disp. Adicional Decimoquinta y Decimosexta.

Convenio de 26 de octubre de 1993 (Convenio con Portugal), art. 23.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 226 y 227 y Disp. Adicional Undécima.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 107.

Directiva 2011/96/UE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), art. 4.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de septiembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-07227-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación promovida contra el acuerdo dictado con fecha 30 de octubre de 2019 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, con número de referencia ..., relativa al concepto Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, del periodo impositivo 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/11/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 21/11/2019 contra el acurdo de resolución desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2018, dictado con fecha 30 de octubre de 2019, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

La entidad **XZ SL** presentó, dentro del periodo voluntario de declaración, su autoliquidación del IS individual del ejercicio 2018, integrando en la base imponible los dividendos percibidos de su filial portuguesa, íntegramente participada, **TW Portugal** - ... (en adelante **TW Portugal**) por importe de 27.014.211 euros, y, consecuentemente, consignando la deducción para evitar la doble imposición internacional aplicando lo establecido en el artículo 23.1 del Convenio de Doble Imposición entre España y Portugal, y complementariamente la regulación doméstica de los artículos 31 y 32 y la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Tercero.

Con fecha 24 de julio de 2019 la entidad presentó escrito solicitando la rectificación de esa autoliquidación del IS del 2018, al objeto de eliminar la aplicación de la limitación prevista en la referida Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS, introducida por 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. Tras señalar que no era posible la inaplicación de esa limitación en el modelo normalizado aprobado para la confección de la autoliquidación, sostiene que, en su caso, sería procedente la exclusión o la inaplicación de tal limitación por razón de la aplicación prevalente de un Convenio para evitar la doble imposición, el firmado entre España y Portugal, que contiene una regulación autónoma y específica sobre la materia. En base a ello, solicita, a través de la solicitud de rectificación, una mayor cantidad a devolver que la determinada en la autoliquidación, por un importe de 3.341.182,11 euros, más los correspondientes intereses de demora.

La entidad, por tanto, entendía que la aplicación de la limitación a la deducción del 50% de la cuota íntegra regulada en la disposición adicional decimoquinta de la LIS no resultaba de aplicación en base a:

La aplicación preferente del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Portugal, que obliga a eliminar la doble imposición al 100% sin posibilidad de retraso o diferimiento en tal eliminación.

La limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 resulta contraria al Derecho de la Unión Europea de preferente aplicación, en concreto a la denominada Directiva matriz-filial (Directiva 2011/96).

Inconstitucionalidad de la limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016.

Cuarto.

Con fecha 3 de octubre de 2019, el Inspector Regional de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia dictó propuesta de resolución desestimando la solicitud de rectificación instada por el contribuyente, al considerar de aplicación, al caso concreto, lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS.

Presentadas alegaciones por la interesada, con fecha 30 de octubre de 2019, se dictó, por el mismo órgano, acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación relativa al IS del ejercicio 2018 presentada por **XZ SL**, desestimando las alegaciones efectuadas por el obligado tributario y confirmando la propuesta desestimatoria notificada, por estar vigente, para la liquidación del periodo impositivo 2018, la limitación establecida por el apartado 2 de la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS y ser de plena aplicación a la entidad solicitante.

Dicho acuerdo fue notificado al obligado tributario el día 8 de noviembre de 2019.

Quinto.

Disconforme con el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación planteada, se interpuso por **XZ SL**, con fecha 21 de noviembre de 2019, la presente reclamación económico-administrativa, tramitada con número de referencia 00/07227/2019, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por entender la misma no

conforme a Derecho, solicitando se deje sin efecto la resolución impugnada y esgrimiendo, en síntesis, las siguientes alegaciones:

La limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 resulta contraria al Derecho de la Unión Europea de prevalente aplicación con arreglo al principio de primacía, en concreto a la denominada Directiva matriz-filial (Directiva 2011/96), y al principio de no discriminación.

Aplicación prevalente del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Portugal, que obliga a eliminar la doble imposición al 100% sin posibilidad de retraso o diferimiento en tal eliminación.

Inconstitucionalidad de la limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El objeto de la presente reclamación económico-administrativa consiste en dilucidar si de ajusta, o no, a Derecho la resolución impugnada, lo que exige determinar la aplicación al caso concreto de la limitación a la deducción regulada en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS y, en consecuencia, la procedencia de la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada.

Tercero.

La entidad **XZ SL** defiende en su escrito de alegaciones que la limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 es contraria a la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

En lo relativo al asunto que nos ocupa, el artículo 4, apartado 1, de la Directiva Matriz-Filial indica:

"1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;

b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado."

La Directiva, tal como matiza la reclamante, establece la obligación de evitar la doble imposición admitiendo que los Estados miembros opten, bien por el método de exención, bien por el método de imputación. Enfatiza, asimismo, que:

"... Entendemos que la limitación introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016 resulta incompatible con la Directiva Matriz-Filial puesto que supone introducir medidas nacionales configuradas de tal forma que suponen de facto en sede de las sociedades matrices un gravamen de los beneficios distribuidos por sus filiales europeas que supera el límite establecido en el art.4.1b) de la referida Directiva, conforme al cual se permitirá la deducción del impuesto sobre sociedades de las filiales ulteriores en relación con los beneficios distribuidos en forma de dividendos "hasta la cuantía máxima del correspondiente impuesto nacional adeudado". Por tanto, una medida nacional que limita de otro modo la aplicación de la deducción por doble imposición intersocietaria respecto de distribuciones de beneficios por filiales europeas ¿como es el caso de lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Adicional 15

de la LIS introducida por el RD-Ley 3/2016- resulta contraria tanto al tenor literal del artículo 4.1b) como a la finalidad de la Directiva Matriz-Filial a que antes aludíamos."

Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, como será objeto de un análisis mas detallado en el FUNDAMENTO DE DERECHO siguiente, la limitación en un porcentaje a la deducción introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, no impide la eliminación de la doble imposición, estableciendo, únicamente, un diferimiento temporal en su aplicación.

Cuarto.

En el presente caso, la entidad residente en España, **XZ SL**, obtiene rentas procedentes de Portugal, por lo que resulta de aplicación el Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE núm. 266, de 7/11/1995).

Por ello, con carácter previo al análisis del fondo del asunto, cabe hacer referencia a la normativa reguladora de la limitación a la deducción, núcleo de la presente reclamación.

El artículo 23.1 del Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, dispone:

Artículo 23. Métodos.

"1. En el caso de un residente de España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación española (siempre que no contradigan los principios generales establecidos en este apartado), de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en Portugal, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Portugal.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en Portugal.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de Portugal a una sociedad residente de España que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, para la determinación de la deducción se tomará en consideración, además del importe deducible con arreglo a la letra a) de este apartado, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que los percibe.

Dicha deducción, juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo a la letra a) de este apartado, no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Portugal.

Para la aplicación de lo dispuesto en esta letra será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por 100 y se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día de pago de los dividendos."

En el ámbito interno, la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS añadida, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, por el artículo 3.1.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, establece en su apartado 2, en lo concerniente al caso que nos ocupa, un límite aplicable a las grandes empresas en los siguientes términos:

Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

"Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

(...)

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se

refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente."

Dicha disposición adicional fue añadida a la LIS, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, por el artículo 3.1.1 del Real Decreto-ley 3/2016, mediante el cual se adoptaron distintas medidas tributarias que afectan al IS, entre otras, la limitación a la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional para grandes empresas con un importe neto de cifra de negocios de al menos 20 millones de euros.

La principal pretensión de la reclamante, deducida de su escrito de alegaciones, consiste en la inaplicación del apartado 2 de la referida Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS en base a los siguientes argumentos:

"... La limitación recogida en el apartado 2 de la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS no debe operar allí donde fuera de aplicación un Convenio de Doble Imposición concluido por España. Al margen de que la referida limitación resulte contraria a estos CDIs, cabe destacar cómo el tenor literal de esta cláusula (apartado 2 Disp.Ad.15 LIS) se refiere al "importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100 (...)", de suerte que cuando se aplica el método de imputación recogido en un CDI no se están aplicando tales deducciones domésticas, sino que se está aplicando el método para eliminar la doble imposición establecido en un CDI que prevalece sobre lo dispuesto en la legislación interna."

Lo que lleva a la reclamante a solicitar que:

"Siendo así que este es precisamente el caso del Convenio hispano-portugués de aplicación, esta parte invoca expresamente la aplicación del mismo (su artículo 23.1) a efectos de la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición (método de imputación) que el mismo regula con prevalencia sobre la normativa interna y, por tanto, sin que le sea de aplicación la limitación introducida por el RD-Ley 3/2016 de referencia."

Sobre la materia que nos ocupa, se ha pronunciado este Tribunal Central en su reciente resolución de 27 de octubre de 2020, relativa al RG 00/04927/2018, a la que no podemos sino remitirnos. En concreto, en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO se recogen las siguientes precisiones:

"La entidad manifiesta que no procede la aplicación de la Disposición Adicional 15ª de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, al entender que el artículo 23.1 del Convenio de Doble Imposición, como tratado internacional suscrito por España, prevalece sobre la norma interna."

Es cierto que la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT al ordenar las distintas manifestaciones de la potestad normativa en el ámbito tributario (Constitución, tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria, ley, reglamentos...) nos lleva a acudir en primer lugar al CDI y, una vez que este permita al Estado de residencia someter a tributación la renta obtenida en el Estado de la fuente, acudir a la norma interna, en este caso la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades."

En ese sentido cumple destacar que es generalmente aceptada en la doctrina y jurisprudencia la denominada "autonomía" de los métodos de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional establecido en los CDI haciendo resaltar sus singularidades y principios propios. Por ello, la existencia de una obligación jurídica internacional de eliminación de la doble imposición internacional emanada del Convenio y que recae, generalmente, sobre el país de residencia del contribuyente, se lleva a cabo en aplicación de ese "consenso bilateral" en el que se pacta en relación con cada tipo de renta la distribución del poder tributario entre los Estados contratantes y el mecanismo de determinación de la eliminación de la doble imposición."

Es cierto también que los Modelos de Convenio se limitan a establecer los principios sustantivos y rasgos de autonomía del sistema de distribución de potestades y de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional. De esta forma, en la mayoría de las ocasiones, hay que acudir al Derecho interno general de los Estados contratantes para dotar de contenido concreto a los aspectos no regulados en los convenios, toda vez que de no hacerse serían inaplicables. Todo ello, naturalmente, siempre dentro del marco de principios sustantivos que el CDI establezca. Puede afirmarse, por tanto, que la prioridad de la normativa de los CDIs sobre la legislación interna viene a salvaguardar que todo el sistema de coordinación de soberanías fiscales que los Estados contratantes han pactado no sea alterado por la voluntad unilateral de uno de ellos."

Por ello se comparte con la reclamante su punto de partida conceptual acerca de la prelación o jerarquía de fuentes en esta materia. Dicho lo cual, se discrepa de ella en su afirmación de que este principio ha sido transgredido en su caso por la aplicación de lo dispuesto en la referida Disposición Adicional; por el contrario, este órgano revisor considera que no se ha producido vulneración alguna de aquel esquema de principios expuesto en la aplicación a su caso concreto, como a continuación se razona."

Debemos precisar en primer término que la limitación regulada en la Disposición Adicional 15ª apartado 2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, no impide la eliminación de la doble imposición que establece el CDI, puesto que la deducción que no puede ser aplicada en el ejercicio por la aplicación del límite del 50% podrá deducirse en ejercicios siguientes, por lo que se está produciendo un diferimiento en su aplicación. Así pues, la doble imposición se corrige, y se corrige del modo previsto en el Convenio, aunque se proyecta en un ámbito temporal que excede del ejercicio en el que se percibió la renta, del mismo modo que sucedería si, sin existir este límite, la cuota íntegra fuera inferior a la deducción y, en consecuencia, esta no pudiera aplicarse en su totalidad.

La situación que se produce como consecuencia de la limitación regulada en la Disposición Adicional 15ª no contradice lo dispuesto en ninguno de los artículos del CDI, puesto que estos regulan el cálculo de la deducción con la que evitar la doble imposición que se produce al tributar la misma renta en dos países, pero no fija el ámbito temporal en que dicha deducción debe ser aplicada. Este límite temporal se amplía por la Disposición Adicional 15ª en el contexto de las reformas tributarias introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, que se enmarcaban en las buenas prácticas de tributación en los países de nuestro entorno, y en las recomendaciones de los organismos internacionales, incluida la Unión Europea. El texto normativo introduce este diferimiento al objeto de situar la previsión de ingresos para la determinación del techo de gasto del Presupuesto del Estado para 2017 en un nivel similar a la previsión de recaudación que existía cuando se formuló el Presupuesto para 2016. Este esfuerzo exigido afectaba a todas las grandes empresas contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Debe rechazarse, por tanto, las alegaciones de la reclamante confirmando, así, el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación. Y es que, la limitación en la aplicación de la deducción no está restringiendo o limitando el derecho a la deducción del impuesto pagado en Portugal sino que únicamente, en aras a la consolidación de las finanzas públicas, se limita el importe máximo a aplicar en la liquidación del impuesto de los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

Quinto.

Por último, alega la reclamante la inconstitucionalidad de la limitación introducida por el Real Decreto-ley 3/2016.

Este órgano revisor, sólo puede remarcar que, siguiendo una reiterada doctrina, en aplicación de sólido criterio jurisprudencial, la competencia de los órganos económico-administrativos se reduce a la revisión de los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, como cabe deducir de los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, y no se extiende a la revisión de la legalidad o de la constitucionalidad de las normas, atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En idénticos términos, la resolución de este Tribunal Central de 16 de diciembre de 2020 relativa a la reclamación con RG 00/0972/2019, reiterando lo establecido en la resolución de 27 de octubre de 2020 con RG 00/02543/2018, recoge, en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO:

"Alega la interesada en su reclamación, exclusivamente, la inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se introdujo la Disposición Transitoria 16ª en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Pues bien, se trata esta de una cuestión respecto de la que nada puede decir este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada recogida, entre otras, en sus resoluciones de fechas 25/07/2013 (RG 4946/12, confirmada por SAN de 16-11-2015) y 08/05/2014 (RG 5271/12, confirmada por SAN de 01-06-2016), según la cual la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas reglamentarias a la Ley ya que, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la Constitución Española).

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad se limita a invocar una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de un precepto reglamentario, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad de las normas reglamentarias que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, ante el órgano competente de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Este TEAC no puede pronunciarse sobre la ilegalidad de las normas que debe aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales. Es por ello, que deben rechazarse, en este punto, las pretensiones de la reclamante, siendo aplicable la disposición adicional decimoquinta de la LIS y procedente, en consecuencia, la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al IS del ejercicio 2018.

No desconoce este órgano revisor el auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021, mediante el cual se acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 3 Primero del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade la Disposición Adicional Decimoquinta y se modifica la Disposición Transitoria Decimosexta de la LIS.

Sin embargo, en tanto en cuanto no se pronuncie el Tribunal Constitucional, deben rechazarse las pretensiones de la recurrente, sin perjuicio de que de ulteriores y eventuales recursos ante los órganos competentes haya de aplicarse lo que de ellos resulte y según sus pronunciamientos.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.