

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085591

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5897/2020

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. *Existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición.* La controversia del caso reside en la existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición -DDI-. En este sentido, mientras que la Administración considera que han de ser primeramente aplicadas las deducciones por doble imposición generadas en el propio ejercicio, so pena de perderlas en caso de que existiese cuota suficiente para su aplicación íntegra, la entidad defiende que no existe prelación en la aplicación de las deducciones generadas en el propio ejercicio y aquellas generadas en periodos anteriores pendientes de aplicación, quedando ello a voluntad del contribuyente.

Pues bien, las deducciones por doble imposición internacional del art. 31 de la Ley 27/2014 (Ley IS) no son un incentivo fiscal, son un remedio a la doble imposición jurídica que se produce cuando el Impuesto sobre Sociedades grava en España unas rentas procedentes del extranjero que ya han sido gravadas en el país de procedencia.

De tales deducciones, si coexiste una generada en el ejercicio con otras de ejercicios anteriores, debe aplicarse necesariamente en primer lugar la del propio ejercicio, ya que así lo exige necesariamente esta figura tributaria, pues si lo pagado en el extranjero es superior a lo que puede deducirse por DDI -lo que por esa renta se paga en España-, el exceso será gasto deducible del ejercicio; gasto «de ese ejercicio».

De forma que, cuando una entidad tenga una DDI del propio ejercicio y no la haya aplicado por haber aplicado una DDI procedente de ejercicios anteriores, la correcta regularización de esa situación exige aplicar en la liquidación que se practique la DDI de ese ejercicio, y dejar la DDI procedente de ejercicios anteriores inicialmente aplicada, como susceptible de aplicación a futuro, sin plazo límite alguno para hacerlo.

Por último, alega la interesada inconstitucionalidad del RD-Ley 3/2016 (Consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social), sin embargo, recientemente, el Tribunal Constitucional, ha dictado Auto de 26 de enero de 2022 por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.º Primero del RD-Ley 3/2016 (Consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 31 y disp. adic. decimoquinta.

RD-Ley 3/2016 (Consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social), art. 3.

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 contra la resolución con liquidación provisional dictada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017 y referencia 2017...4D, dictada por el Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 28/09/2020

Segundo.

La entidad presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2017 en fecha 23-07-2018. En dicha declaración consigna una deducción por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS generada en el propio ejercicio por importe de 6.340.631,72 euros, aplicando un importe de 3.872.169,60 euros,

y dejando pendiente de aplicar para ejercicios futuros un importe de 2.468.462,12 euros. La cuota íntegra positiva declarada es de 9.200.655,84 euros. Asimismo, la entidad aplica deducciones por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS generadas en el ejercicio anterior 2016 por importe de 728.158,32 euros.

Iniciado procedimiento de comprobación limitada, fue notificada con fecha 31 de agosto de 2020 Resolución con Liquidación Provisional en la que resultó una modificación de los importes pendientes de aplicación para períodos impositivos futuros. Se regulariza la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS generada en el propio ejercicio, eliminando el importe generado y pendiente de aplicación para ejercicios futuros de la misma en 728.158,32 euros, por no haberlo aplicado teniendo cuota íntegra suficiente. La motivación de la liquidación dictada es la siguiente:

"En relación con las deducciones por doble imposición internacional reguladas en la LIS, el artículo 31.6 de la misma, dispone que:

"6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes."

Por su parte, la Dirección General de Tributos (DGT) ha manifestado (en su consulta vinculante V4765-16) sus preceptos respecto al orden de aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

De este modo, la DGT considera que, de acuerdo con la normativa en vigor, y en relación con las deducciones por doble imposición, lo siguiente:

Deben aplicarse, sobre la cuota íntegra del Impuesto, en primer lugar, las deducciones para evitar la doble imposición internacional generadas en el propio período impositivo, criterio aplicable desde la entrada en vigor de la nueva LIS (períodos 2015 y siguientes). En caso de existir cuota íntegra suficiente, las cantidades no deducidas, NO podrán deducirse en períodos impositivos siguientes. Es decir, solo se permite su diferimiento cuando hay insuficiencia de cuota íntegra.

Así las cosas, y respecto al criterio mantenido por la DGT en su consulta vinculante, V4765/2016, de 10 de noviembre, que estable el orden de aplicación de diversas deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, es necesario señalar que la misma resulta vinculante a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y respecto de los ejercicios en lo que sea de aplicación la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de acuerdo con el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones presentadas y se dicta la presente Liquidación provisional.

La presente actuación se ha limitado exclusivamente a verificar que en la declaración objeto del presente procedimiento se han aplicado en primer lugar los importes en deducciones por doble imposición (arts. 31, 32 y DT 23ª LIS) generadas en el propio período impositivo, disponiéndose de cuota íntegra positiva suficiente para su aplicación, entendiéndose, en caso contrario, perdido el derecho a su aplicación en el futuro, todo ello de acuerdo con la normativa aplicable (artículos 31 y 32 de la LIS y disposición transitoria 23ª de la LIS), y su interpretación por parte de la DGT, sin entrar a comprobar la corrección y realidad material de dichas deducciones."

Tercero.

Contra la liquidación dictada fue interpuesta en fecha 28/09/2020 reclamación económico-administrativa, presentando la reclamante alegaciones que son analizadas seguidamente.

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:

Orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición.

Inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

TERCERO. Alega la reclamante que la controversia de la presente reclamación económico-administrativa reside en la **existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición**. En este sentido, mientras que la Administración considera que han de ser primeramente aplicadas las deducciones por doble imposición generadas en el propio ejercicio, so pena de perderlas en caso de que existiese cuota suficiente para su aplicación íntegra, la entidad defiende que no existe prelación en la aplicación de las deducciones generadas en el propio ejercicio y aquellas generadas en periodos anteriores pendientes de aplicación, quedando ello a voluntad del contribuyente.

Alega la reclamante que una interpretación sistemática y literal de la norma obliga a considerar que no existe, en ningún caso, un orden de prelación establecido para la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional generadas.

La Administración apoya su interpretación en la contestación a la consulta vinculante V4765-16, de 10 de noviembre, de la Dirección General de Tributos. A este respecto, la Dirección General de Tributos trata un supuesto en el que coexisten deducciones para evitar la doble imposición anteriores a la entrada en vigor de la LIS y posteriores a la misma. Únicamente viene a decir que, a diferencia del tratamiento que otorgaba la normativa previa a la LIS -conforme a la cual el sujeto pasivo podía optar por no aplicarse las deducciones por doble imposición internacional generadas en el propio ejercicio existiendo cuota íntegra suficiente para aplicarlas-, las deducciones por doble imposición generadas en los ejercicios 2015 y siguientes no se trasladarán a los ejercicios futuros en caso de que las mismas pudiesen haber sido aplicadas en el periodo de generación.

Alega la prohibición de la interpretación restrictiva en el ámbito de las deducciones y beneficios fiscales. La Administración ha realizado en el acuerdo de liquidación ahora combatido una interpretación restrictiva de la deducción controvertida. En la actualidad, no puede aceptarse la superada tesis de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una abundantísima jurisprudencia, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue.

Plantea la procedencia de la aplicación en el ejercicio 2017 de unas deducciones por doble imposición internacional superiores a las aplicadas debido a los vicios de inconstitucionalidad en los que incurre el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

CUARTO. El art. 31 "Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente" de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades dispone que:

"1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

5. (Derogado)

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."

La controversia de la presente reclamación económico-administrativa reside en la existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición. Sobre esta cuestión nos hemos pronunciado en Resolución de fecha 25/10/2021 (RG 5594/2020) en los siguientes términos:

"La deducción de ese art. 31 no es un beneficio fiscal, sino una medida tendente a evitar una doble imposición.

Esa deducción en ocasiones elimina, y en otras sólo atenúa, la doble imposición que se produce porque en el siguiente supuesto: entidades residentes en España, contribuyentes por el I. s/ Soc, que, como tales, tributan en España por su "renta mundial", cuando parte de esa renta la han obtenido en otro país, si ese otro país ha gravado esa renta, en él obtenida, con impuesto semejante (de naturaleza análoga al IS, dice la norma), es claro que esa parte de la renta, la obtenida en ese otro país, será objeto de una diáfana doble imposición, ya que habrá sido gravada, primero, en el país en el que se ha obtenido y luego en España, donde, como ya se ha dicho, el I. s/ Soc. español grava la "renta mundial" de las entidades españolas contribuyentes por dicho impuesto.

Pues bien, para evitar esa "doble imposición jurídica", que se produce porque las Administraciones fiscales de dos países distintos gravan una misma renta, está la deducción del art. 31 de la Ley del Impuesto, y repárese en que esa mención de "doble imposición jurídica" está incluso en el título de dicho artículo. Y de ahí que afirmemos que esta figura no es un beneficio fiscal.

Además, y en tal sentido, no hay más que reparar en que, tras recoger el supuesto de hecho habilitante "cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero", la norma (el art. 31.1) no contiene una expresión del tipo: "podrá deducirse", o "ello dará derecho a deducirse", o ... similar, sino que recoge de manera enfática un auténtico mandato normativo: "se deducirá de la cuota íntegra"

Pues bien, de tal figura tributaria, y para lo que aquí interesa, hay que destacar tres cosas: (I) su funcionamiento, de manera somera que sea; (II) su posible plazo de aplicación; y (III), y para el caso de que haya deducciones procedentes de diversos ejercicios, su orden de aplicación.

CUARTO. 1º. A tenor de lo que recoge el apartado 1 de ese art. 31, la figura exige que, dentro de la "renta mundial" por la que una entidad, contribuyente del IS, va a tributar en España, haya rentas obtenidas en el extranjero, y que, además, éstas hayan sido gravadas en el país en el que se hayan obtenido por un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al I. s/ Soc. español, y su funcionamiento supone que de la cuota íntegra del Impuesto, cuota íntegra correspondiente a la renta mundial de la entidad, se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

*primera, lo satisfecho en el extranjero, y
segunda, lo que a esa renta obtenida en el extranjero le correspondería haber pagado en España; a cuyo efecto, y como recoge el primer párrafo del apartado 2:*

"2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible."

De suerte que, si lo efectivamente pagado en el extranjero es inferior a lo que a esa renta extranjera le correspondería pagar en España de haberse obtenido aquí, pues en ese caso lo pagado en el extranjero se deduce íntegramente, la doble imposición internacional se elimina en su totalidad, y esa renta obtenida en el extranjero al final tributa en pie de igualdad con las rentas españolas de la entidad y sólo como éstas; aunque, eso sí, una parte de esa tributación se habrá ido para el otro país.

En cambio, si lo efectivamente pagado en el extranjero es superior a lo que a esa renta extranjera le correspondería pagar en España por nuestro I. s/ Soc., en tal caso sólo puede deducirse tal cantidad, lo que a esa renta le correspondería pagar en España, pues de no hacerse así, si se dedujera la totalidad de lo pagado en el extranjero, el Fisco español estaría subvencionando al Fisco de ese otro país, para que este gravara esa parte de la renta a un tipo superior al español, algo a todas luces inadmisibles desde el punto de vista hacendístico; y, por ello, en un caso así el I. s/ Soc. español sólo permite deducirse lo que a esa renta le correspondería pagar en España. Pero ello supone que hay una parte del impuesto pagado en el extranjero que la entidad de que se trate no va poder

deducírselo de la cuota; algo que puede tener -y tiene- toda su lógica desde el punto de vista hacendístico; pero que supone, para la entidad concernida, una pérdida económica efectiva, en cuanto que es una cantidad -esa parte del impuesto pagado en el extranjero que no va a poder deducirse de la cuota- que ella habrá pagado efectivamente, y que -y recuérdese del primer párrafo del apartado 2- formará parte de su B.I., y que no va a poder recuperarse.

Pues bien, de esa parte del impuesto pagado en el extranjero que en un caso así no va a poder ser deducido de la cuota, se ocupa el segundo párrafo del apartado 2 del art. 31:

"Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero."

Es diáfano, lo que no pueda deducirse de la cuota, será gasto deducible del período, gasto que minorará la B.I. del impuesto. Una previsión de una claridad que no precisa de mayores comentarios.

2º. En los términos expuestos, el funcionamiento de la figura determina la existencia de una cantidad que debe deducirse de la cuota íntegra del período, pero puede ocurrir perfectamente que, a pesar de haber obtenido rentas positivas en otro país y haber tributado por ellas en el mismo, la entidad de que se trate, al final, no tenga cuota íntegra del IS en ese ejercicio, por ejemplo porque sus rentas en España (el resto de sus rentas distintas de la obtenida en el extranjero) determinen, en cómputo total, un resultado negativo; con lo que, al no haber cuota íntegra, no cabrá aplicar esa deducción del art. 31.

Una problemática a la que da respuesta lo dispuesto en el apartado 6 de ese art. 31:

"6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes."

La norma permite que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra puedan deducirse en los períodos impositivos siguientes, "sin límite temporal alguno"; una previsión que va a tener, como se explicará, una importancia muy relevante en este caso.

Y hacemos reparar en otra cosa, la posibilidad de aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra en la Ley 43/1995 del Impuesto comenzó estando restringida sólo -ex. su art. 30.4- a "los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos"; plazo que luego se amplió en el R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto (TRLIS) -ex. su art. 31.4- a "los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos"; y que ha quedado sin límite en la LIS; con lo que puede afirmarse que la voluntad del legislador parece inequívoca: no limitar el que las entidades puedan aplicarse efectivamente esta deducción.

Con lo que, bien puede decirse, que definitivamente la Hacienda española no quiere que las rentas extranjeras de las entidades españolas que hayan tributado ya en otro país tengan que volver a tributar en España.

3º. Antes hemos hecho referencia a la previsión del segundo párrafo del apartado 2 del art. 31, que se ocupa de esa parte del impuesto pagado en el extranjero que no va a poder ser deducido de la cuota, porque a esa renta de fuente extranjera le correspondería pagar menos en España de lo que había pagado en el extranjero; es una previsión que determina que lo que no pueda deducirse de la cuota, será gasto deducible del período que minorará la B.I. del impuesto, siendo, así, una previsión de una claridad que no precisa de mayores comentarios. Y no los precisa en tal sentido.

Pero es una previsión que tiene otra proyección que es enormemente relevante en este caso, pues, indirectamente que sea, determina y exige que, en un determinado ejercicio, tengan que ser las deducciones generadas en ese ejercicio las primeras que deban aplicarse, porque si ocurre esa incidencia que soluciona el segundo párrafo del apartado 2, lo que no pueda deducirse de la cuota, será gasto deducible de ese ejercicio, y no de ningún otro.

Las partes de los impuestos pagados en el extranjero que no van a poder ser deducidos de la cuota de ese ejercicio, porque a tales rentas de fuente extranjera les correspondería pagar menos en España de lo que habían pagado en el extranjero, y que, por ello, no podrán deducirse de la cuota, serán gastos deducibles de ese ejercicio; y ello conduce a que las primeras deducciones que tengan que aplicarse sean precisamente las del propio ejercicio; con lo que de cada uno de tales impuestos pagados en el extranjero afectados por esa circunstancia -la del segundo párrafo del apartado 2- una parte se deducirá de la cuota y otra parte, como gasto, de la B.I. del propio ejercicio; lo que debe hacerse así necesaria e inexcusablemente, aplicando primero las del propio ejercicio. Algo que, a partir de ahí, hay que entender como aplicable en todo caso, pues la norma no establece que debe efectuarse distinción alguna al respecto."

QUINTO. Lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior supone que, en el caso que nos ocupa, la entidad no actuó correctamente cuando en el ejercicio 2017 aplicó en primer lugar las deducciones del art. 31 procedentes del ejercicio 2016, antes de haber aplicado las generadas en el propio ejercicio 2017.

Así, de la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS generada en el propio ejercicio por importe de 6.340.631,72 euros, debía haber sido aplicada en el ejercicio 2017 un importe de 4.600.327,92 euros, correspondiente al 50% de la cuota íntegra, por el límite establecido por la DA 15ª de la LIS, y dejando pendiente de aplicar para ejercicios futuros el resto hasta alcanzar los 6.340.631,72 generados en ese ejercicio, es decir, 1.740.303,80 euros, además de los 728.158,32 del ejercicio 2016, que continúan pendientes de ser aplicados para futuros ejercicios.

Tal y como dice la DAST, deben aplicarse, sobre la cuota íntegra del Impuesto, en primer lugar, las deducciones para evitar la doble imposición internacional generadas en el propio periodo impositivo.

No obstante lo dicho, nos encontramos con que, ante la falta de consignación por la entidad en su declaración de una parte de la deducción que corresponde al ejercicio 2017, para la que dispone de cuota suficiente, el órgano gestor considera que ha perdido el derecho a compensar en ejercicios futuros ese importe que, existiendo cuota suficiente en el mismo ejercicio, el obligado tributario no ha compensando, habiendo dado preferencia a la aplicación de la deducción que arrastraba del ejercicio anterior.

Pues bien, en este punto entendemos que el acuerdo de liquidación no se ajusta a derecho, puesto que no estamos ante una opción ejercitada por la entidad, sino ante una deducción para evitar la doble imposición que, como hemos analizado, la norma establece con carácter imperativo "se deducirá de la cuota íntegra", de ahí precisamente que hayamos concluido que en primer lugar corresponde la aplicación de la deducción generada en el propio ejercicio a que corresponde la liquidación.

Pero la DAST no lo hizo así, pues, en la liquidación que dictó, mantuvo aplicada la deducción procedente de 2016, y consideró perdido el derecho a aplicar en el futuro 728.158,32 euros de las deducciones generadas en el ejercicio 2017, por no haberlas aplicado en ese ejercicio, cuando, a juicio de este Tribunal y de acuerdo con la normativa aplicable, ese importe debe aplicarse en el ejercicio 2017 y así debió haber liquidado el órgano gestor.

Así pues, la entidad declaró y autoliquidó lo siguiente:

Deducción generada en el ejercicio 2017: 6.340.631,72 euros
Deducción procedente de 2016 pendiente de aplicar: 728.158,32 euros
Deducción procedente de 2016 aplicada en 2017: 728.158,32 euros
Deducción procedente de 2017 aplicada en 2017: 3.872.169,60 euros
Deducción de 2016 pendiente para ejercicios futuros: 0,00 euros
Deducción de 2017 pendiente para ejercicios futuros: 2.468.462,12 euros

Tendría que haber declarado y autoliquidado lo siguiente:

Deducción generada en el ejercicio 2017: 6.340.631,72 euros
Deducción procedente de 2016 pendiente de aplicar: 728.158,32 euros
Deducción procedente de 2016 aplicada en 2017: 0,00 euros
Deducción procedente de 2017 aplicada en 2017: 4.600.327,92 euros
Deducción de 2016 pendiente para ejercicios futuros: 728.158,32 euros
Deducción de 2017 pendiente para ejercicios futuros: 1.740.303,80 euros

La DAST liquidó como sigue:

Deducción generada en el ejercicio 2017: 6.340.631,72 euros
Deducción procedente de 2016 pendiente de aplicar: 728.158,32 euros
Deducción procedente de 2016 aplicada en 2017: 728.158,32 euros
Deducción procedente de 2017 aplicada en 2017: 3.872.169,60 euros
Deducción de 2016 pendiente para ejercicios futuros: 0,00 euros
Deducción de 2017 pendiente para ejercicios futuros: 1.740.303,80 euros

En resumen, como deducciones por doble imposición internacional del art. 31 de la LIS susceptibles de aplicarse a futuro en los ejercicios 2018 y siguientes, y sin límite temporal alguno, quedarán:

Deducción de 2016 pendiente de aplicar en 2017: 728.158,32 euros.
Deducción de 2017 pendiente de aplicar en 2017: 1.740.303,80 euros.

Debemos hacer constar que en Resolución aprobada por este Tribunal en esta misma fecha (RG .../2020), en la reclamación presentada por la misma entidad y mismo concepto, correspondiente a los ejercicios 2015 y 2016,

ha sido confirmada la liquidación dictada por la inspección en la que redujo la deducción por doble imposición internacional declarada en el ejercicio 2016 a compensar en ejercicios futuros, quedando los 728.158,32 euros declarados reducidos a 350.917,77 euros, liquidación que como decimos ha sido confirmada por este Tribunal.

En base a todo ello, acordamos que debe anularse la liquidación practicada, debiendo sustituirse por otra en los términos señalados en la presente resolución.

SEXTO. Alega la interesada **inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 3/2016**, por lo que considera inaplicables los límites establecidos por el Real Decreto a las deducciones por doble imposición.

El artículo 3 del RD 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, introdujo en la Ley 27/2014 una disposición adicional decimoquinta, según la siguiente redacción:

«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:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.*
- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.*

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.»

La reclamante alega inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 3/2016, por lo que considera inaplicables los límites establecidos por el Real Decreto a las deducciones por doble imposición.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en fecha 24 de junio de 2021 (RG 1858/2020) en relación con la regulación de la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades contenida en dicho Real Decreto Ley, siendo las conclusiones entonces alcanzadas aplicables al presente caso. Decíamos en aquella Resolución lo siguiente:

"Conoce este TEAC que por Auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021, se ha planteado cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, disponiendo así el Acuerdo:

"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."

Pues bien, en lo que se refiere a este órgano revisor, su normativa reguladora solo contempla la posibilidad de suspender en casos tasados, entre los que no se encuentra el planteamiento por los tribunales contencioso-administrativos de una cuestión de inconstitucionalidad.

Por otra parte, 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. Por ende, este TEAC no puede pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales; por lo que cumple desestimar, en este punto, las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma.

Cabe citar en este sentido numerosas resoluciones, entre otras las de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (RG 912/08), 26 de septiembre de 2007 (RG 2379/2005), 1 de junio de 2006 (RG 3529/2003), 20 de enero de 2010 (RG 980/2009), 20 de octubre de 2010 (RG 8109/2008), 4 de diciembre de 2018 (RG 4298/2017) y, en relación con la misma cuestión, la de 27 de octubre de 2020 (RG 4161/2018).

Por consiguiente, en tanto no se produzca el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, este TEAC no puede atender a la pretensión de la reclamante, sin perjuicio de los efectos que en derecho procedan una vez evacuada la sentencia de dicho Tribunal Constitucional."

Recientemente, el **Tribunal Constitucional, ha dictado Auto de 26 de enero de 2022** por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3. Primero del 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, y se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

SÉPTIMO. En conclusión, deben estimarse parcialmente las pretensiones de la reclamante, debiendo anularse la liquidación practicada y sustituirse por otra en los términos señalados en el fundamento jurídico quinto de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.