

El Tribunal Constitucional declara inconstitucional determinadas medidas introducidas del Real Decreto-ley 3/2016.

Si bien se había anticipado el sentido del fallo en la nota de prensa publicada el pasado 18 de enero, se acaba de conocer el texto íntegro de la sentencia por la cual el **Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos varios preceptos introducidos** 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, que modificaban el impuesto sobre sociedades (IS) con el fin de **aumentar la recaudación y reducir el déficit público**.

A través de esta sentencia, el TC responde a la cuestión de **inconstitucionalidad Núm. 2577-2023** promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, resolviendo algunos de los recursos planteados por los contribuyentes afectados por el citado Real Decreto-ley.

En particular, el TC considera que el Real Decreto-ley 3/2016 **vulnera el art. 86.1 de la Constitución Española (CE)**, al entender que un decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” del art. 31.1 CE.

Las **medidas anuladas** por parte del Tribunal Constitucional contenidas en el Real Decreto-ley son las siguientes:

1. El establecimiento de límites más estrictos para la **compensación de bases imponibles negativas** que pueden aplicar las grandes empresas.
2. La implementación de un **nuevo límite para la aplicación de deducciones por doble imposición**, aplicable a grandes empresas.
3. La **obligación** de integrar automáticamente en la base imponible, los deterioros de participaciones deducidos

en ejercicios anteriores. A diferencia de las dos anteriores medidas, esta medida resulta de **aplicación a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades**.

En particular, el Tribunal Constitucional declara que **la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta** de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre **son inconstitucionales y nulos**, aduciendo que:

1. Lo dispuesto en el RDL 3/2016 **modifica la normativa** del Impuesto sobre Sociedades, que constituye un **“pilar básico de la imposición directa en España”** y una **“pieza básica del sistema tributario”**.



2. Dichas modificaciones inciden en elementos esenciales de la obligación tributaria: la base imponible (art. 10 LIS), en el caso de las **restricciones a la compensación de bases imponibles negativas** y de la obligación de los deterioros deducidos en ejercicios anteriores; y la cuota líquida (art. 30 LIS), en el caso del límite fijado a las deducciones por doble imposición.
3. El alcance de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 03/2016 **afecta considerablemente a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo**, habiéndose estimado que su introducción supuso un considerable aumento de la recaudación.

En su resolución, el **Alto Tribunal trae a colación la STC 78/2020**, que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016 por el mismo motivo. Como se recordará, por medio del RDL 2/2016 se habían incrementado los pagos fraccionados de las grandes empresas en el Impuesto sobre



Sociedades, medida que este Tribunal declaró inconstitucional al considerar que vulneraba el art. 86.1 CE. En particular, el Alto Tribunal trae a colación la conexión entre el Real Decreto-ley 3/2016 y el Real Decreto-ley 2/2016, debido a su estrecha relación y objetivo común de contribuir al incremento de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades.

Limitaciones de la Declaración de Inconstitucionalidad y Nulidad:

La sentencia, no obstante, en línea con sus últimos pronunciamientos **introduce limitaciones en sus efectos retroactivos**, restringiendo su alcance por razones de seguridad jurídica de acuerdo con el artículo 9.3 CE. Así pues, solo aquellas empresas que hayan impugnado las liquidaciones o solicitado la rectificación de las autoliquidaciones con anterioridad a la fecha de dictarse la sentencia **podrán beneficiarse de la nulidad de las medidas incluidas en el Real Decreto-ley**.

De esta forma, quedan **excluidas de revisión las obligaciones tributarias generadas por el Impuesto sobre Sociedades** que hayan sido resueltas mediante sentencia firme o resolución administrativa firme. Asimismo, no serán objeto de revisión las liquidaciones no impugnadas y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada antes de la fecha de publicación de la sentencia.

Actuaciones recomendadas por Grant Thornton:

Sin perjuicio de que, en sí mismo considerado, el pronunciamiento es importante en cuanto viene a subrayar la falta de idoneidad de la figura del decreto ley para regular materias que afectan a los elementos estructurales de un tributo, **la relevancia de los preceptos anulados aconseja una revisión individualizada de cada situación** particular en orden a determinar tanto efectos como acciones a adoptar por parte de las sociedades que pudieren quedar afectadas por la inconstitucionalidad, tanto por lo que se refiere a períodos impositivos en relación a los cuales ya se ha liquidado el impuesto como a los que están en la actualidad pendientes de liquidación.



Eduardo Tapia
Socio de Fiscal
Eduardo.Tapia@es.gt.com



Fernando Vírveda
Socio de Fiscal
Fernando.Virseda@es.gt.com