

Clara Jiménez, Jesús Cudero y Daniel Olábarri

El Tribunal Constitucional declara inconstitucionales determinadas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016

El pasado 18 de enero, el Pleno del Tribunal Constitucional (“TC”), en una sentencia que todavía no ha sido objeto de publicación en el BOE (la “**Sentencia**”), estimó por unanimidad¹ la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones del Impuesto sobre Sociedades (“IS”) introducidas 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 (el “**RDL 3/2016**”).

Pese a que el RDL 3/2016 introducía más medidas en el ámbito del IS, la Sentencia ha declarado inconstitucionales y nulas tan solo tres de ellas, sin entrar en el análisis de las restantes al no haber sido incluidas en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y no disponer el TC de la facultad de analizarlas de oficio.

En concreto, la Sentencia ha declarado inconstitucionales las medidas contenidas en el artículo 3, apartado Primero. Uno y Dos, las cuales resultaban de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Dichas medidas eran las siguientes:

- Reducción de los límites a la compensación de bases imponibles negativas;
- Introducción *ex novo* de un límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional; y
- Obligación de integrar automáticamente en la base imponible del impuesto, en los cinco primeros períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, el importe de los deterioros de participaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores, con independencia de la efectiva recuperación de valor de la participación.

Las dos primeras medidas solo resultaban de aplicación a los contribuyentes con una cifra de negocios superior a 20 millones de euros, y continuaban en vigor hasta esta Sentencia. Por su parte, la tercera medida podía afectar a cualquier sujeto pasivo del IS, y únicamente desplegó sus efectos en los cinco primeros períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

El TC considera que la aprobación de dichas medidas por Real Decreto-ley ha vulnerado el artículo 86.1 de la Constitución, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede “*afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I*”. En concreto, el TC estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución.

En este sentido, en aplicación de una reiterada doctrina respecto de los límites al uso del Real Decreto-ley en éste ámbito, el TC considera (i) que el RDL 3/2016 altera un pilar básico del sistema tributario, como es el IS; (ii) que los elementos del impuesto a los que afectan las modificaciones enjuiciadas (base imponible y cuota) son parte esencial de su estructura; y (iii) que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del

¹ Si bien existe un voto particular del magistrado D. Enrique Arnaldo Alcubilla, el mismo es concurrente con el sentido del fallo, disintiendo únicamente de la decisión de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

RDL 3/2016, son “de relevancia”, como así confirman las previsiones de su impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó la norma para dar respuesta al problema del déficit.

No obstante, la Sentencia, siguiendo la tendencia de anteriores pronunciamientos del TC, señala que, por exigencias del principio de seguridad jurídica, se limitan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, de tal modo que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la Sentencia:

- Aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IS que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
- Aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la Sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

Junto a la cuestión relativa a la competencia del TC para limitar en el tiempo los efectos de una declaración de nulidad como es la que se deriva de la inconstitucionalidad, y aun dentro de los márgenes de dicha limitación, se plantean algunas cuestiones respecto del ámbito de la misma, y ello tanto por lo que a las medidas declaradas inconstitucionales se refiere, como respecto del resto de medidas contenidas en el RDL 3/2016.

Así, respecto de los **efectos de la Sentencia en lo que a las medidas declaradas inconstitucionales por la misma** se refiere, los mismos variarán en función de los períodos impositivos afectados. En este sentido, podemos distinguir las siguientes tres situaciones:

- **Periodos impositivos que a la fecha de dictarse la Sentencia se encontraban devengados y había finalizado el plazo voluntario para presentar la autoliquidación**

Para aquellos contribuyentes en los que el período impositivo coincida con el año natural, los períodos impositivos 2016-2022, ambos inclusive, se encontrarán en este escenario.

Respecto de estos ejercicios, la Sentencia no solo tendrá efectos en aquellos contribuyentes que hubieran impugnado liquidaciones o solicitado la rectificación de las autoliquidaciones con anterioridad a la fecha de la Sentencia, sino que, en nuestra opinión, también será aplicable respecto de aquellos contribuyentes que estén siendo objeto de un procedimiento de comprobación por dichos ejercicios², en el seno del cual podrán solicitar la aplicación de la Sentencia.

Podría argumentarse en contra que, en la medida en que el contribuyente no hubiera solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones con anterioridad al inicio del procedimiento inspector, la limitación de efectos resultaría aplicable dada su literalidad. Sin embargo, podrían señalarse las siguientes razones para defender lo contrario:

- » En primer lugar, que habiendo sido expulsadas del ordenamiento las mencionadas modificaciones, en la regularización, la Inspección no podrá aplicarlas como si tal circunstancia no se hubiera producido.
- » Y en segundo lugar que, dado que el inicio de un procedimiento inspector impide tramitar solicitudes de rectificación de autoliquidaciones incluidas dentro del ámbito del mismo, no debería resultar posible limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad a determinados contribuyentes por no haber iniciado un procedimiento (el de rectificación de autoliquidaciones) cuando ya no gozaban de la potestad de hacerlo.

Es posible que en los ejercicios objeto de comprobación existiesen bases imponibles negativas o deducciones por doble imposición internacional que no hubiesen podido ser aplicadas como consecuencia de las limitaciones introducidas por el RDL 3/2016, habiéndose procedido a dicha aplicación en ejercicios siguientes.

² Que tenga alcance general, o que, teniendo alcance parcial, alguna de las medidas que han sido declaradas nulas conforme el ámbito sobre el que se desarrolla la actuación inspectora.

En estos casos, el artículo 119.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, impide presentar autoliquidaciones complementarias de esos ejercicios siguientes a fin de deshacer la aplicación de las bases imponibles negativas o las deducciones para su aplicación en los ejercicios inspeccionados, a fin de beneficiarse del efecto financiero.

- **Periodos impositivos que a la fecha de dictarse la Sentencia se encontraban devengados pero no había finalizado el plazo voluntario para presentar la autoliquidación**

Para aquellos contribuyentes en los que el período impositivo coincida con el año natural, en este escenario se encontrará el período impositivo 2023, en el que todavía se encontraban en vigor las dos primeras medidas declaradas inconstitucionales por la Sentencia.

Partiendo del hecho de que la Sentencia habrá sido publicada en el BOE con anterioridad al inicio del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, puede entenderse que en la preparación y presentación de la correspondiente autoliquidación no habrá obligación de aplicar las medidas del RDL 3/2016, porque han sido declaradas inconstitucionales y nulas.

De acuerdo con esta interpretación, en relación con este ejercicio no es aplicable la limitación de efectos de la Sentencia, porque no concurrirá firmeza judicial ni administrativa, ni podrá oponerse la falta de solicitud de rectificación de la autoliquidación, ante la imposibilidad de haberlo hecho por no haberse presentado todavía la misma.

En cualquier caso, habrá que estar atentos a la interpretación que de esta cuestión haga la Administración tributaria y, en particular, a lo que a estos efectos se disponga en la Orden Ministerial que apruebe los modelos de declaración del IS correspondientes a este período, y que actualmente se encuentra en tramitación.

- **Períodos impositivos cuyo devengo se produzca con posterioridad a la fecha en la que se dictó la Sentencia**

Para aquellos contribuyentes en los que el período impositivo coincida con el año natural, en este escenario se encontrarán los períodos impositivos 2024 y siguientes.

Para dichos períodos, y ya en concreto para los pagos fraccionados del IS correspondientes al ejercicio en curso, que se calculen por la modalidad de base imponible corrida, la cuantificación del importe a ingresar se deberá realizar sin aplicar las medidas del RDL 3/2016 declaradas inconstitucionales.

No puede descartarse la futura aprobación de una ley por la que se reintrodujeran las medidas declaradas inconstitucionales y nulas por la Sentencia³, pero no debería surtir efectos en 2024, so pena de incurrir en retroactividad.

En relación con los **efectos de la Sentencia respecto del resto de medidas incluidas en el RDL 3/2016 en materia de IS sobre cuya constitucionalidad no se ha pronunciado la misma**, consideramos que en caso de que se plantease la constitucionalidad de dichas modificaciones, sería probable que el TC declarase su inconstitucionalidad, al haber sido aprobadas vía real decreto-ley.

En este sentido, en nuestra opinión, la argumentación utilizada por el TC para declarar inconstitucionales las medidas analizadas en la Sentencia por el incorrecto uso del instrumento normativo del real decreto-ley, podría resultar de aplicación para el resto de modificaciones en materia de IS contenidas en el RDL 3/2016 toda vez que también podría defenderse que las mismas estarían vedadas al uso de dicho instrumento normativo.

³ Salvo la relativa a la reversión obligatoria de los deterioros de participaciones considerados deducibles en ejercicios anteriores.

Respecto de estas medidas, nuestro criterio es que la limitación de efectos de la Sentencia únicamente se establece en relación con aquellas que han sido declaradas inconstitucionales y debe valorarse la conveniencia de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones del IS correspondientes a los períodos no prescritos en las que alguna de estas medidas hubiera resultado de aplicación⁴. En este sentido, la mención que el Fundamento Jurídico Cuarto hace a que no puedan ser revisadas “con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades (...)” obviamente solo alcanza a las relativas a las cuestiones enjuiciadas por la Sentencia, y de ninguna manera al resto de las medidas, sobre las que el TC no puede pronunciarse por no haber sido sometidas a su enjuiciamiento.

⁴ Debe señalarse que la solicitud de rectificación de la autoliquidación basada en la inconstitucionalidad de estas medidas será desestimada tanto por la Administración tributaria como por los tribunales económico-administrativos, debiendo ser en sede judicial donde se interese el planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, por lo que la obtención de un pronunciamiento de inconstitucionalidad se demoraría todavía durante varios años.

CONTACTOS



Clara Jiménez
Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com
T. +34 91 423 20 89



Daniel Olábarri
Counsel de Fiscal

dolabarri@perezllorca.com
T. +34 91 423 67 22



Jesús Cudero
Of Counsel de Fiscal

jcudero@perezllorca.com
T. +34 91 423 24 86



Esther Virgili
Counsel de Fiscal

evirgili@perezllorca.com
T. +34 93 404 70 57

www.perezllorca.com | [Barcelona](#) | [Brussels](#) | [Lisbon](#) | [London](#) | [Madrid](#) | [New York](#) | [Singapore](#)

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 1 de febrero de 2024 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

