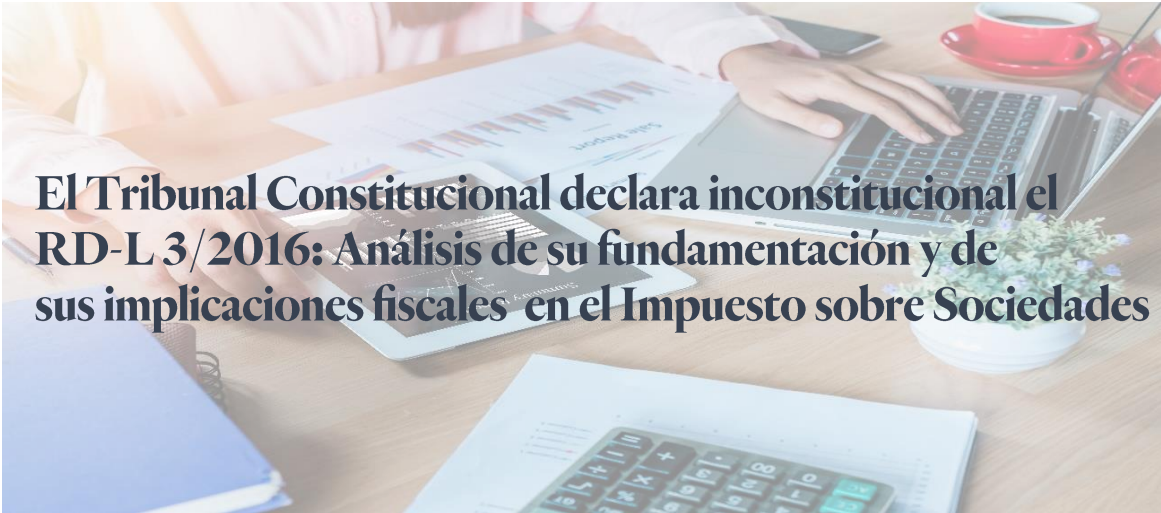


RocaJunyent Informa

Departamento de Derecho Fiscal
30 de enero de 2024



El Tribunal Constitucional declara inconstitucional el RD-L 3/2016: Análisis de su fundamentación y de sus implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades

Mediante sentencia de 18-1-2024, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha declarado la inconstitucionalidad de determinadas disposiciones del Real Decreto-Ley (RD-L) 3/2016, de 2 de diciembre. Esta sentencia es consecuencia de una de las dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Audiencia Nacional (AN) en relación con dos recursos contencioso-administrativos que están tramitándose.

Disposiciones declaradas Inconstitucionales

La AN planteó al TC la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 15ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y al apartado 3 de la Disposición Transitoria 16ª LIS, ambos preceptos en la redacción dada por el artículo 3. Primero, apartados Uno y Dos del RD-L 3/2016.

El primero de los preceptos establecía medidas aplicables a las grandes empresas (con Importe Neto de su Cifra de Negocios superior a 20 millones de euros) consistentes en (i) la limitación de compensación de Bases Imponibles Negativas (BINs), y (ii) la limitación de la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición. En cambio, la DT 16ª -apartado 3- LIS resultaba aplicable a todo tipo de sociedades y consistía en la reversión obligatoria de deterioros por participaciones deducidos en ejercicios anteriores.

Fundamentación de la Inconstitucionalidad

Según el TC, no existe impedimento para que, mediante un decreto-ley, se puedan establecer, modificar o derogar tributos, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que lo justifique, y que no se esté afectando al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE.

Pero en este caso concreto, a juicio del TC, mediante la aprobación del RD-L 3/2016 sí se excedió el límite material al que puede hacer referencia este tipo de disposiciones (art. 86.1 CE). El motivo es que el RD-L 3/2016 alteró elementos esenciales del tributo que afectó a la determinación de la carga tributaria, y en consecuencia, al citado deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Ello es así porque:

- a) Hizo referencia al Impuesto sobre Sociedades, que es un tributo “pilar básico de la imposición directa”.
- b) Afectó a parámetros estructurales del impuesto: la determinación de la base imponible y de la cuota líquida.
- c) Las modificaciones introducidas fueron relevantes desde el punto de vista recaudatorio

Además, la sentencia pone de relieve la íntima conexión del RD-L 3/2016 con el RD-L 2/2016 (la famosa modificación de los pagos fraccionados), que ya fue declarado inconstitucional. Si el RD-L 2/2016 afectaba a la capacidad de contribuir al modificar los pagos fraccionados del IS, el RD-L 3/2016 hace lo mismo en cuanto a la obligación principal con medidas que, en palabras del TC, “vienen a completar las contenidas en aquél”.

Pretensiones rechazadas

El recurrente solicitó que también se analizara otros motivos de inconstitucionalidad y no sólo el del rango de la norma. El Tribunal Constitucional, al igual que hizo cuando declaró la inconstitucionalidad del RD-L 2/2016, señala que, una vez anulada una norma por contravenir el art. 86.1 CE, ya no corresponde analizar otras lesiones.

Además, el recurrente solicitó que también se declarara inconstitucional el art. 3.Siete del RD-L 3/2016, que establece la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de determinadas participaciones en entidades. La sentencia rechaza esta pretensión al entender que es una medida independiente a las declaradas inconstitucionales.

Efectos de la declaración de Inconstitucionalidad

Como ha ocurrido en otras sentencias, se establece que no pueden revisarse, con fundamento en esta sentencia, las obligaciones tributarias del IS que a la fecha 18-1-2024: (i) hayan sido decididas con sentencia o resolución administrativa firmes, (ii) ni las liquidaciones no impugnadas a la misma fecha; (iii) ni las autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado a la misma fecha.

La sentencia tiene un voto particular que, a pesar de coincidir con la fundamentación y el fallo, discrepa de la limitación de efectos de la sentencia.

El hecho de que la sentencia no permita instar la rectificación de las autoliquidaciones del IS no significa que los artículos declarados inconstitucionales deban seguir aplicándose. Por lo tanto, cuando, a partir de ahora, la Administración tributaria gire una liquidación tributaria del IS, no podrá aplicar en su cálculo y determinación la norma declarada inconstitucional. Es decir, las liquidaciones tributarias que se giren a partir de la publicación de esta Sentencia no podrán aplicar el límite de BINs declarado inconstitucional ni la limitación en la cuota en la aplicación de deducciones por doble imposición, ni tampoco podrán aplicar la reversión mínima obligatoria de los deterioros de cartera.

Dado que la inconstitucionalidad ha sido establecida por la insuficiencia de rango del Real Decreto Ley, dichas modificaciones pueden volver a ser introducidas en la Ley del Impuesto mediante una norma con rango de Ley.

En nuestra opinión no cabe prever que dicha norma pueda tramitarse, aprobarse y tener efectos para los periodos impositivos ya concluidos, por tanto, las empresas cuya cifra de negocios del año anterior haya superado los 20 millones de euros, podrán cumplimentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2023 sin tener en consideración las modificaciones introducidas por el RDL 3/2016 ahora declaradas inconstitucionales