

RocaJunyent Informa

Departament de Dret Fiscal
30 de gener de 2024



El Tribunal Constitucional declara inconstitucional el RD-L 3/2016: Anàlisi de la seva fonamentació i de les seves implicacions fiscals en l'Impost de societats

Mitjançant sentència de 18-1-2024, el Tribunal Constitucional (d'ara endavant, TC) ha declarat la inconstitucionalitat de determinades disposicions del Reial decret llei (RD-L) 3/2016, de 2 de desembre. Aquesta sentència és conseqüència d'una de les dues qüestions d'inconstitucionalitat plantejades per l'Audiència Nacional (AN) en relació amb dos recursos contenciosos administratius que estan tramitant-se.

Disposicions declarades Inconstitucionals

La AN va plantejar al TC la inconstitucionalitat de la Disposició Addicional 15a de la Llei de l'Impost de societats (d'ara endavant, LIS) i a l'apartat 3 de la Disposició Transitòria 16a LIS, tots dos preceptes en la redacció donada per l'article 3. Primer, apartats Un i Dos del RD-L 3/2016.

El primer dels preceptes establí mesures aplicables a les grans empreses (amb Import Net de la seva Xifra de Negocis superior a 20 milions d'euros) consistents en (i) la limitació de compensació de Bases Imposables Negatives (BINs), i (ii) la limitació de l'aplicació de deduccions per a evitar la doble imposició. En canvi, la DT 16a -apartat 3- LIS resultava aplicable a tota mena de societats i consistia en la reversió obligatòria de deterioracions per participacions deduïts en exercicis anteriors.

Fonamentació de la Inconstitucionalitat

Segons el TC, no existeix impediment perquè, mitjançant un decret llei, es puguin establir, modificar o derogar tributs, sempre que concorri una situació d'extraordinària urgència que el justifiqui, i que no s'estigui afectant el deure de contribuir al sosteniment de les despeses públiques establert en l'art. 31.1 CE.

Però en aquest cas concret, segons el parer del TC, mitjançant l'aprovació del RD-L 3/2016 sí que es va excedir el límit material al qual pot fer referència aquest tipus de disposicions (art. 86.1 CE). El motiu és que el RD-L 3/2016 va alterar elements essencials del tribut que va afectar la determinació de la càrrega tributària, i en conseqüència, al citat deure dels ciutadans de contribuir al sosteniment de les despeses públiques mitjançant un sistema tributari just. Això és així perquè:

- a) Va fer referència a l'Impost de societats, que és un tribut “pil·lar bàsic de la imposició directa”.
- b) Va afectar paràmetres estructurals de l'impost: la determinació de la base imposable i de la quota líquida.
- c) Les modificacions introduïdes van ser rellevants des del punt de vista recaptatori

A més, la sentència posa en relleu l'íntima connexió del RD-L 3/2016 amb l'RD-L 2/2016 (la famosa modificació dels pagaments fraccionats), que ja va ser declarat inconstitucional. Si l'RD-L 2/2016 afectava la capacitat de contribuir en modificar els pagaments fraccionats del IS, l'RD-L 3/2016 fa el mateix quant a l'obligació principal amb mesures que, en paraules del TC, “venen a completar les contingudes en aquell”.

Pretensions rebutjades

El recurrent va sol·licitar que també s'analitzés altres motius d'inconstitucionalitat i no sols el del rang de la norma. El Tribunal Constitucional, igual que va fer quan va declarar la inconstitucionalitat del RD-L 2/2016, assenyala que, una vegada anul·lada una norma per contravenir l'art. 86.1 CE, ja no correspon analitzar altres lesions.

A més, el recurrent va sol·licitar que també es declarés inconstitucional l'art. 3. Set del RD-L 3/2016, que estableix la no integració en la base imposable de les minusvalideses que es posin de manifest amb la transmissió de determinades

participacions en entitats. La sentència rebutja aquesta pretensió en entendre que és una mesura independent a les declarades inconstitucionals.

Efectes de la declaració d'Inconstitucionalitat

Com ha ocorregut en altres sentències, s'estableix que no poden revisar-se, amb fonament en aquesta sentència, les obligacions tributàries del IS que a la data 18-1-2024: (i) hagin estat decidides amb sentència o resolució administrativa fermes, (ii) ni les liquidacions no impugnades a la mateixa data; (iii) ni les autoliquidacions la rectificació de les quals no s'hagi sol·licitat a la mateixa data.

La sentència té un vot particular que, malgrat coincidir amb la fonamentació i la fallada, discrepa de la limitació d'efectes de la sentència.

El fet que la sentència no permeti instar la rectificació de les autoliquidacions del IS no significa que els articles declarats inconstitucionals hagin de continuar aplicant-se. Per tant, quan, a partir d'ara, l'Administració tributària giri una liquidació tributària del IS, no podrà aplicar en el seu càlcul i determinació la norma declarada inconstitucional. És a dir, les liquidacions tributàries que es girin a partir de la publicació d'aquesta Sentència no podran aplicar el límit de BINs declarat inconstitucional ni la limitació en la quota en l'aplicació de deduccions per doble imposició, ni tampoc podran aplicar la reversió mínima obligatòria de les deterioracions de cartera.

Atès que la inconstitucionalitat ha estat establerta per la insuficiència de rang del Reial decret llei, aquestes modificacions poden tornar a ser introduïdes en la Llei de l'Impost mitjançant una norma amb rang de Llei.

En la nostra opinió no cal preveure que aquesta norma pugui tramitar-se, aprovar-se i tenir efectes per als períodes impositius ja conclusos, per tant, les empreses la xifra de negocis de les quals de l'any anterior hagi superat els 20 milions d'euros, podran emplenar la declaració de l'Impost de societats del període 2023 sense tenir en consideració les modificacions introduïdes pel RDL 3/2016 ara declarades inconstitucionals