

Fiscal

# El TC inadmite, por cuestiones formales y procedimentales, la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra el Real Decreto Ley 3/2016

El Tribunal Constitucional, en su Auto 20/2022, de 26 de enero, ha inadmitido a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el artículo 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, apartados primero y segundo, por los que se añadió la disposición adicional decimoquinta y se modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

## REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

*Of counsel.* Área fiscal de Gómez Acebo & Pombo

## ROCÍO ARIAS PLAZA

Abogada del Área fiscal de Gómez Acebo & Pombo

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

**A** esos efectos, cabe recordar que a raíz de las aludidas modificaciones legales se introdujeron cambios relevantes en el ámbito del impuesto sobre sociedades, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tales como el establecimiento de mayores límites para la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de las deducciones orientadas a eliminar la doble imposición respecto a las grandes empresas; y el establecimiento de una reversión mínima obligatoria por quintas partes de los

deterioros de cartera que fueron deducibles en ejercicios anteriores.

En ese contexto, y como consecuencia de una impugnación directa de la Orden Ministerial HFP/399/2017, dictada como vehículo formal para la aplicación de las modificaciones introducidas por el aludido Real Decreto-ley —aprobando los modelos 200 y 220, de declaración del impuesto sobre sociedades para el ejercicio 2016—, la Audiencia Nacional acordó plantear una cuestión de inconstitucionalidad fundamentada, básicamente, en las dudas

suscitadas en torno a la compatibilidad del citado artículo 3.1, con los artículos 86.1 y 31.1 de la Constitución.

Dicho tribunal destacó en su auto que los cambios normativos introducidos a través del artículo 3.1. del Real Decreto-ley 3/2016, han incidido sobre un pilar básico de la imposición directa en España –el impuesto sobre sociedades-, afectando a elementos sustanciales o estructurales del tributo. A este respecto, e invocando la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con esa cuestión, la Audiencia Nacional recuerda que la categoría normativa del Real Decreto-ley no puede entrar a regular o modificar aquellos aspectos esenciales del tributo que afecten de una forma global al deber de contribuir de los ciudadanos. Cabe recordar, en ese sentido, que ante un supuesto similar y por idénticos motivos a los ahora aducidos, el Real Decreto-ley 2/2016, fue declarado inconstitucional.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, analizaremos ahora cuáles han sido los motivos que han llevado al Tribunal Constitucional, en esta ocasión, a inadmitir a trámite la referida cuestión de inconstitucionalidad, razones que, adelantamos ya, son de índole formal o procedimental.

En ese sentido, el tribunal entiende, en primer lugar, que se han incumplido los presupuestos procesales relativos al correcto cumplimiento del trámite de alegaciones recogido en el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Así, por un lado, considera que no se ha atendido a la exigencia legal en virtud de la cual las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal han de realizarse simultáneamente en el plazo común de diez días, y no de forma separada y sucesiva, como sucedió en este caso. Además, el tribunal apunta también a un déficit de contenido en las providencias con las que el órgano judicial promotor abrió el trámite de

audiencia, ya que las mismas no identificaron claramente los preceptos legales de cuya constitucionalidad se dudaba, ni las normas de la Constitución que se consideraron vulneradas, extremo que en este caso perjudicó especialmente al Ministerio Fiscal.

Por otra parte, y también desde el punto de vista procesal, el Tribunal Constitucional –teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 163 de la Constitución y 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional-, advierte insuficiencia en la argumentación que la Audiencia Nacional debió realizar en este caso sobre los preceptos cuestionados aplicables al caso –juicio de aplicabilidad- y sobre el hecho de que, de su validez, dependa efectivamente el fallo –juicio de relevancia—. Pues bien, en relación con el preceptivo juicio de aplicabilidad, el Tribunal Constitucional entiende que no está suficientemente formulado, toda vez que la Audiencia Nacional –limitándose a señalar que el objeto del recurso contencioso-administrativo es la Orden Ministerial HFP/399/2017, de 5 de mayo, dictada en aplicación del Real Decreto-ley 3/2016-, no ha precisado qué preceptos o, más propiamente, qué parte de los preceptos del Real Decreto-ley aplicables al caso, son los realmente cuestionados. Por su parte, respecto del juicio de relevancia, el Tribunal Constitucional aprecia déficit en su formulación y excesiva generalidad por lo que, a su juicio, no puede establecerse una indubitada conexión entre las medidas tributarias aprobadas por el Real Decreto-ley 3/2016 y la Orden Ministerial HFP/399/20 que da cumplimiento a los deberes formales.

A pesar de esta inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad, del contenido de este auto del Tribunal Constitucional y su fundamentación, entendemos que la cuestión no ha quedado zanjada. Así, como consecuencia de otros procedimientos que se encuentran actualmente abiertos (como aquellos procedimientos de rectificación de autoliquidaciones del impuesto sobre

sociedades que se han iniciado por contribuyentes que tuvieron que hacer frente al pago de importantes cuotas de dicho impuesto como consecuencia de las medidas tributarias introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016), el Tribunal Constitucional podrá volver a pronunciarse en un futuro sobre la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016. A este respecto, cabe recordar que en relación con el Real Decreto-Ley 2/2016, declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 1 de julio de 2020, se emitieron con carácter previo a dicha sentencia, determinados pronunciamientos de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo que parecían cerrar la puerta a una potencial declaración de inconstitucionalidad del citado Real

Decreto-Ley 2/2016, declaración que, sin embargo, finalmente sí se produjo.

En este sentido, las entidades afectadas por las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 deberían analizar el impacto que tuvieron dichas medidas con el fin de valorar la conveniencia de iniciar diferentes vías de actuación, y así evitar que la institución de la prescripción o que una posible limitación de efectos de la eventual futura sentencia que pueda dictar el Tribunal Constitucional al respecto declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, puedan impedir que dichas entidades tengan derecho a la aplicación del contenido de dicha eventual sentencia.