

Publicada la sentencia del Tribunal Constitucional en la que se declara la inconstitucionalidad de determinadas medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, incorporados a través del artículo 3 Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, al considerar que se ha producido una vulneración del artículo 86.1 CE ante la indebida utilización de la figura del real decreto-ley para regular tales cuestiones.

ROCÍO ARIAS PLAZA

Abogada del Área Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

ÁNGELA ATIENZA PÉREZ

Abogada del Área Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

Con fecha 20 de febrero de 2024, se ha publicado en el *Boletín Oficial del Estado* la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, que estima la cuestión de inconstitucionalidad número 2577-2023 -promovida por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional-, declarando inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (“LIS”) incorporados a través del artículo 3 Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre (“RDL 3/2016”).

En particular, las medidas incorporadas por el RDL 3/2016, cuya inconstitucionalidad ha sido cuestionada, son las tres siguientes:

- a) La compensación de bases imponibles negativas que pueden aplicar las grandes empresas, ya que se establecían topes máximos más severos que los vigentes hasta ese momento (50% o 25% en función del importe neto de la cifra de negocios, conforme a la disposición adicional decimoquinta, apartado 1, de la LIS).
- b) La incorporación *ex novo* de un límite a las deducciones para evitar la doble imposición

que pueden aplicar las grandes empresas, de modo que la suma conjunta de tales deducciones no podría superar el 50% de la cuota íntegra del contribuyente (conforme a la disposición adicional decimoquinta, apartado 2, de la LIS).

- c) La obligación de integrar de manera automática en la base imponible los deterioros de participaciones que hubieran sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de un mínimo de una quinta parte por año, durante un plazo de cinco años (de acuerdo con el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS).

La entidad demandante en el recurso contencioso-administrativo origen de la cuestión de inconstitucionalidad, había planteado principalmente dos argumentos para la impugnación de las citadas disposiciones. En primer lugar, un motivo formal, considerando que la incorporación de las citadas medidas al ordenamiento jurídico por la vía del Real Decreto-ley, vulneraba lo dispuesto en el artículo 86.1 de la Constitución Española (“CE”). En segundo lugar, alegó determinados motivos de fondo, por entender que las medidas adoptadas vulneraban los principios constitucionales de capacidad económica del artículo 31.1 CE, de igualdad del artículo 14 CE y de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE.

En su sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de las medidas cuestionadas sobre la base del citado motivo formal, sin entrar a valorar los referidos motivos de fondo. En ese sentido, ha realizado las siguientes consideraciones:

- **En primer lugar**, citando su propia doctrina, pone de manifiesto que el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, cuando tal alteración afecta al deber

general de contribuir al sostenimiento del gasto público. Se entiende así que se produce una vulneración del artículo 86.1 CE con cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado tributario según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

- **Además**, cita expresamente la Sentencia 78/2020, donde el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016 (“RDL 2/2016”) -por el que se modificaba la regulación del pago fraccionado del impuesto sobre sociedades-, al entender que se habían alterado de manera sustancial elementos esenciales de un impuesto que, junto con el IRPF, constituye un pilar básico de la imposición directa en España. De hecho, la sentencia pone de manifiesto que el citado RDL 2/2016 es un precedente estrechamente conectado con el RDL 3/2016, ya que éste último vino a “completar” las medidas del primero con objeto de incrementar la recaudación.
- **Por otra parte**, el tribunal destaca especialmente que la norma analizada, además de afectar a un pilar básico del sistema tributario como el impuesto sobre sociedades, alteró elementos esenciales del tributo como la base imponible y la cuota líquida, que son parte esencial de la estructura del impuesto y cuya modificación tuvo, además, un impacto recaudatorio “de relevancia”.
- **Adicionalmente**, considera el tribunal que el hecho de que las medidas enjuiciadas tengan solo el efecto temporal de anticipar la recaudación no es obstáculo para considerar que con ellas se está afectando al deber general de contribuir.

Sobre la base de todo lo anterior, se declaran inconstitucionales y nulas las disposiciones de la LIS

antes citadas en la redacción dada por el RDL 3/2016 respecto de las medidas enjuiciadas, fallo que, como se ha señalado, pivota sobre la vulneración del artículo 86.1 CE derivada de la indebida utilización de la figura del real decreto-ley para regular tales cuestiones.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene precisar dos aspectos adicionales:

- **Análisis de constitucionalidad de la modificación incorporada en el artículo 21.6 LIS**

Entre las alegaciones de la entidad demandante origen de la cuestión de inconstitucionalidad, se encontraba la solicitud de que se declarara también inconstitucional y nulo, por conexión o consecuencia (con base en el artículo 39.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (“LOTC”)), el artículo 3.Siete del RDL 3/2016, referido a la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de determinadas participaciones en entidades, incorporado en el artículo 21.6 de la LIS.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera, en primer lugar, que la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de otros preceptos por “conexión o consecuencia” es una prerrogativa del Tribunal que no puede ser objeto de pretensión de parte.

Adicionalmente, entiende que esta medida es independiente del resto de medidas enjuiciadas e incluidas en el auto de planteamiento ya que, a pesar de referirse también al tratamiento de las pérdidas en el impuesto sobre sociedades, su contenido es diferente y está desvinculado de aquéllas.

- **Limitación de efectos de la sentencia**

Asimismo, la sentencia limita sus efectos, de forma que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. De igual modo, se aclara que tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

Cabe advertir que sobre la limitación de efectos se incluye un voto particular formulado por el Magistrado D. Enrique Arnaldo Alcubilla, en el que

manifiesta que la “*desnuda invocación del principio de seguridad jurídica*” que realiza la sentencia, no puede justificar esa limitación de efectos, concluyendo expresamente que no parece que el resultado “*pueda reputarse justo*”.

- **Valoración final**

Sobre la base de este fallo del Tribunal Constitucional, sólo las tres medidas introducidas por el RDL 3/2016 antes citadas son declaradas inconstitucionales y nulas. Ello implica que el juicio de inconstitucionalidad sobre otras medidas aprobadas por el RDL 3/2016 (como puede ser la no integración en la base imponible de las minusvalías derivadas de la transmisión de determinadas participaciones en entidades, incorporada en el artículo 21.6 LIS) no se ha producido y, por tanto, habrá que seguir

de cerca la evolución de dicha cuestión en el futuro. En este sentido, existen ya algunas resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central en las que se ha alegado por la parte recurrente la inconstitucionalidad de dicha medida, por lo que habrá que ver si la Audiencia Nacional considera procedente plantear una cuestión de inconstitucionalidad al respecto.

Por otro lado, el hecho de que el Tribunal Constitucional no haya entrado a valorar los motivos de inconstitucionalidad de fondo mantiene la duda de cuál habría sido el pro-

nunciamento del tribunal en caso de que el instrumento utilizado no hubiera sido el real decreto-ley.

Por último, será necesario analizar exhaustivamente y caso por caso los efectos de esta sentencia sobre cada contribuyente cuya tributación se haya visto afectada por las medidas introducidas por el RDL 3/2016, con el fin de implementar adecuadamente la estrategia jurídica a seguir. Adicionalmente, el impacto que pueda tener en las empresas exige una revisión de su efecto impositivo en sus cuentas anuales.