

# El Tribunal Constitucional declara inconstitucional varias de las medidas introducidas en el Real Decreto-ley 3/2016



Enero 2024

## ¿Hablamos?

### Miguel Muñoz Pérez

Socio responsable de procedimientos tributarios en PwC Tax & Legal  
[miguel.munoz.perez@pwc.com](mailto:miguel.munoz.perez@pwc.com)

### Pablo Casillas

Fiscalista en PwC Tax & Legal  
[pablo.casillas.vazquez@pwc.com](mailto:pablo.casillas.vazquez@pwc.com)

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales y nulos varios preceptos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modificaban el impuesto sobre sociedades (IS) con el fin de aumentar la recaudación y reducir el déficit público.

La sentencia, que aún no se ha publicado en el BOE, responde a la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que tiene pendiente de resolver varios recursos de contribuyentes afectados por el Real Decreto-ley.

El Tribunal Constitucional ha estimado que el uso del Real Decreto-ley para modificar el IS vulnera el artículo 86.1 de la Constitución, que prohíbe afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según el artículo 31.1.

Ha de destacarse que el Tribunal Constitucional ha anulado únicamente algunas de las medidas contenidas en el Real Decreto-ley, que son las siguientes:

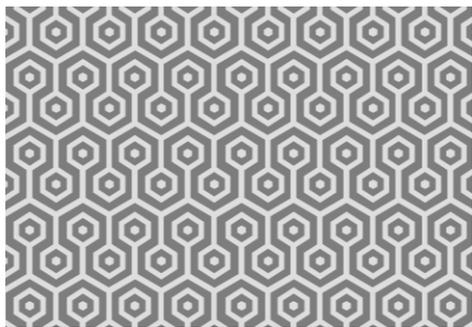
- La fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas;
- La introducción *ex novo* de un límite a

la aplicación de las deducciones por doble imposición; y

- La obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores.

Estas medidas solo eran aplicables a las grandes empresas, salvo la última, que podía afectar a cualquier sujeto pasivo del IS. En todo caso, el resto de las medidas no han sido anuladas, por lo que, aunque en principio si fuesen cuestionadas podrían ser igualmente declaradas inconstitucionales, siguen siendo de aplicación y, por tanto, susceptibles de impugnación.

El Tribunal Constitucional ha considerado que estas modificaciones alteran elementos esenciales del IS, como la base imponible y la cuota, que inciden en la determinación de la carga tributaria, y que tienen un impacto notable en una pieza básica del sistema tributario, afectando a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo. Además, ha recordado que el decreto-ley enjuiciado se conecta con el Real Decreto-ley 2/2016, que ya fue declarado inconstitucional por el mismo motivo en la STC 78/2020, y que incrementaba los pagos a cuenta del IS de las grandes empresas.



La sentencia, sin embargo, no tiene efectos retroactivos totales, sino que limita su alcance por razones de seguridad jurídica, según el artículo 9.3 de la Constitución. Así, no podrán revisarse las obligaciones tributarias devengadas por el IS que hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia firme o resolución administrativa firme, ni las liquidaciones que no hayan sido impugnadas, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse la sentencia.

Esto significa que solo podrán beneficiarse de la nulidad del Real Decreto-ley las empresas que hayan

recurrido las liquidaciones o solicitado la rectificación de las autoliquidaciones antes de la publicación de la sentencia en el BOE.

La sentencia del Tribunal Constitucional supone un importante precedente para la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria, y un alivio para las empresas que podrán recuperar las cantidades indebidamente pagadas por el IS, o reducir su deuda tributaria pendiente.

En todo caso, habrá de estarse al texto íntegro de la Sentencia, una vez sea publicada.