

El Tribunal Constitucional declara inconstitucionales diversas medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016

PUNTOS CLAVE

- ▶ El Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia n.º 11/2024, ha declarado la inconstitucionalidad de las nuevas obligaciones y medidas restrictivas a la aplicación de deducciones que introdujo el Real Decreto-Ley 3/2016 en el marco del **Impuesto sobre Sociedades** alegando la vulneración de diversos preceptos y principios constitucionales.

ASPECTOS DESTACADOS

El Tribunal Constitucional ha anulado las siguientes medidas:

- Los excesivos límites establecidos para la compensación de bases imponibles negativas a sociedades que tienen la consideración de grandes empresas.
- El límite fijado para la aplicación de deducciones por doble imposición a grandes empresas.
- La obligación de incorporar a la base imponible del Impuesto deterioros de participaciones que se dedujeron en ejercicios precedentes.

¿A QUIÉN AFECTA?

- Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, con una especial incidencia en sociedades consideradas grandes empresas.

Fundamentación de la sentencia del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimoquinta y del apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por el artículo 3 primero, apartados uno y dos, del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.

El fallo se fundamenta en los siguientes motivos:

- El indebido uso del Real Decreto-Ley en materia tributaria, excediendo sus límites constitucionales. Mediante Real Decreto-Ley no es posible alterar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución Española, así como modificar ni el régimen general ni los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria.
- La vulneración del artículo 86.1 CE ante "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica".

La norma está incidiendo en el Impuesto sobre Sociedades que, en palabras del Tribunal Constitucional, supone un "pilar básico de la imposición directa" y una "pieza básica del sistema tributario", debido a:

- Modifica la base imponible y la cuota líquida, ambos elementos esenciales del tributo, incrementándolos.
- Incrementa la recaudación, afectando al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, principio consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad

La sentencia establece la irretroactividad de sus efectos limitando así el alcance de dicho pronunciamiento.

Por consiguiente, solo los contribuyentes que hayan impugnado las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades o solicitado su correspondiente rectificación, previo pronunciamiento del Tribunal Constitucional, podrán beneficiarse de la nulidad de esta sentencia, siempre que no hayan devenido firmes.

Asimismo, las liquidaciones que no hayan sido impugnadas, o no solicitada su rectificación antes de la emisión del fallo del constitucional, no podrán beneficiarse de la nulidad de estas medidas.

Pronunciamiento de la Agencia Tributaria al respecto

Como consecuencia del pronunciamiento del Tribunal Constitucional analizado, la Agencia Tributaria ha emitido una nota informativa en la que expone su criterio acerca de la eficacia de la sentencia analizada:

- En los procedimientos inspectores **en curso**, pendientes de dictar liquidación, la sentencia tendría plena eficacia, ya que el órgano liquidador aplicará la normativa anterior al Real Decreto-Ley 3/2016, haya o no sido alegada la inconstitucionalidad por el obligado tributario.
- En los procedimientos inspectores **ya iniciados o que se inicien con posterioridad**, la AEAT aplicará la normativa vigente en cada momento, por lo que se tendrá en cuenta la inconstitucionalidad de los preceptos a los que hacemos referencia.
- En las liquidaciones o autoliquidaciones **pendientes de recurso contencioso-administrativo**, no podrán aplicarse los efectos de la sentencia si no se alegó la inconstitucionalidad de los preceptos previamente, pues según la AEAT se trataría de una materia ajena al objeto del recurso y el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa impediría entrar en ella.
- Por último, en base al criterio del Tribunal Supremo, expuesto en sentencias como la 949/2023 de 10 de julio, según el cual, las **liquidaciones que no hubieran sido impugnadas** a fecha de dictarse sentencia no podrán aplicarse los efectos de la inconstitucionalidad.

No obstante, sí será posible impugnar las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza.