



## Inconstitucionales determinadas medidas en el IS introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016

La sentencia declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella aquellas obligaciones tributarias devengadas por el Impuesto que, **a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.** Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvalía municipal.

El Pleno del **Tribunal Constitucional**, en una **sentencia** de la que ha sido ponente el magistrado César Tolosa Tribiño, ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la **Audiencia Nacional** respecto de varias modificaciones del **impuesto sobre sociedades (IS)** introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El Tribunal considera que la aprobación de dichas medidas por **Real Decreto-ley ha vulnerado el art. 86.1 CE**, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede «afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I». En concreto, estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.

En particular, las modificaciones del **IS** enjuiciadas son: la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas; la introducción ex novo de un límite a 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. Las dos primeras medidas solo son aplicables a las grandes empresas, mientras que la tercera puede afectar a cualquier sujeto pasivo del **IS**.

El **Tribunal Constitucional** recuerda su doctrina establecida, entre muchas otras, en la STC 182/1997, según la cual 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, lo que debe valorarse en función del tributo concernido, los elementos a los que afecta la modificación y el alcance de esta.

A tal efecto, la sentencia verifica que el **IS** es un pilar básico del sistema tributario según afirmaron ya las SSTC 73/2017 y 78/2020; los elementos del **IS** a los que afecta la modificación son la base imponible y la cuota, que son parte esencial de la estructura del **impuesto**; y que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del decreto-ley, son «de relevancia», y así lo confirman las previsiones de impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó esta norma para dar respuesta al problema de déficit.

La sentencia subraya la conexión existente entre los **Reales Decretos-leyes 2/2016 y 3/2016**, a la que se refiere el preámbulo cuando afirma que el segundo «completa» las medidas adoptadas en el primero. El **Real Decreto-ley 2/2016** ya fue enjuiciado y declarado **inconstitucional**, también por afectar al deber de contribuir, por la STC 78/2020 -igualmente por unanimidad-. En él se incrementaban los pagos a cuenta del **IS** de las grandes empresas, mientras que el decreto-ley enjuiciado ahora incide sobre la cuantificación definitiva del impuesto, ensanchando la base imponible y aumentando también directamente la cuota.

En suma, al igual que se apreció respecto del **Real Decreto-ley 2/2016**, se concluye que los preceptos cuestionados han tenido, en conjunto y aisladamente considerados, un impacto notable en elementos estructurales de una pieza fundamental del **sistema tributario** como es el **IS**, afectando a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo, por lo que deben declararse inconstitucionales y nulos.

Por exigencias del principio de **seguridad jurídica** (art. 9.3 CE), la sentencia declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella 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 (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el **Tribunal en la STC 182/2021**, sobre la plusvalía municipal.

Ha anunciado la formulación de un voto particular concurrente el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, quien comparte la fundamentación y el **fallo de la sentencia**, pero disiente de la decisión relativa a la modulación de los efectos de la nulidad de los preceptos legales declarados inconstitucionales. Aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre nulidad e inconstitucionalidad, no tiene por qué excepcionarse en relación las normas tributarias con la genérica y solitaria invocación de la seguridad jurídica.