



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

Tax Alert



Enero 2024

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)

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

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos del 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. Se estima con ello la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional, siguiendo la línea marcada respecto del Real Decreto-ley 2/2016.

A través de la [Nota de prensa](#) de 18 de enero de 2024 el Tribunal Constitucional ha comunicado la inconstitucionalidad de diversos preceptos del [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 (en adelante RD-ley 3/2016).

La Sentencia se dicta a raíz de la cuestión de inconstitucionalidad elevada por la Audiencia Nacional en relación con el art. 3.1. apartados primero y segundo del Real Decreto-ley. Con ello, se declara la inconstitucionalidad y nulidad de estas medidas, expulsándolas de nuestro Ordenamiento jurídico si bien con una limitación de efectos que obligará a revisar el impacto de la inconstitucionalidad en cada caso.

El RD-ley 3/2016 introdujo importantes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS) entre las que se encuentran las siguientes que han sido objeto de análisis por el TC: (i) la introducción de límites a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) y a la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional; (ii) y la reversión en quintas partes de los deterioros de valor de participaciones que se habían considerado deducibles a efectos del IS entre los ejercicios 2002 a 2013.

De la información publicada hasta esta fecha y a falta de conocer los términos concretos de la Sentencia, el TC considera el RD-ley 3/2016 contrario a la Constitución española (CE) por infringir los límites materiales de un RD-ley recogidos en el art 86.1 CE.

Recordamos que el mismo vicio de inconstitucionalidad se había declarado respecto del del Real Decreto-ley 2/2016, por entender también en

ese caso que excedía de los límites que el art. 86 de la CE prevé para esta figura jurídica.

La inconstitucionalidad se declara ahora sobre medidas tributarias de gran calado en el IS, que han venido desplegando efectos sobre los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

### Objeto del recurso contencioso administrativo

El RD-ley 3/2016 aprobó, entre otras, las siguientes medidas en el ámbito del IS aplicables para los periodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero de 2016 -y que se encuentran todavía en vigor-**: [Límites en la compensación de bases imponibles negativas \(BINs\) -y a la deducción de activos por impuestos diferidos-](#)

Este RD-ley introdujo en la LIS una nueva disposición adicional para grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inició el periodo impositivo, con los siguientes límites en la compensación de BINs:

- El 50%, cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25%, cuando en los referidos 12 meses la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 60 millones de euros.
- Para el resto de empresas no se introdujeron modificaciones, quedando por lo tanto para ellas el límite del 70% (60% para los ejercicios iniciados en 2016).

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

Se ha mantenido la posibilidad de deducir íntegramente el primer millón de euros. Asimismo, los mismos límites se introdujeron en el caso de deducción de activos por impuesto diferido del apdo. 12 del art. 11 Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

#### Límite a la aplicación de deducciones por doble imposición nacional e internacional

También para las entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo se estableció **un nuevo límite para la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y nacional** -arts. 31. 32, 100.11 y disposición transitoria vigésima tercera, todos ellos de LIS-, que se cifró en el 50% de la cuota íntegra del ejercicio.

#### Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013

Las pérdidas por deterioro de participaciones que se hubieran considerado fiscalmente deducibles antes del ejercicio 2013 y que estaban pendientes de reversión, debían integrarse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir del 1 de enero de 2016.

**Adicionalmente a las medidas anteriores, el RD-ley 3/2016 introdujo otras que, sin perjuicio de ver los términos de la Sentencia, conforme a lo expuesto en la Nota del TC no habrían formado parte del recurso. Entre ellas encontramos:**

#### No deducibilidad de rentas negativas derivadas de transmisión de participaciones

Con efectos para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017, se ha excluido la deducibilidad de pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones cuando fuese aplicable la exención en caso de obtener plusvalía.

#### Limitación a la integración de pérdidas por la transmisión de establecimientos permanentes en el extranjero

En caso de transmisión de un establecimiento permanente a partir de 1 de enero de 2016, se ha de integrar en la base imponible el exceso de rentas negativas atribuidas por el mismo y que resultaron

deducibles a merced de la normativa aplicable con anterioridad a 1 de enero de 2013, en relación a las rentas positivas netas generadas a partir de dicha fecha y hasta el límite de la renta positiva derivada de esta transmisión.

### Sobre la inconstitucionalidad que se declara del RD-ley 3/2016

El Pleno del TC ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad por una razón de forma, al considerar que el Real Decreto-ley ha vulnerado el art. 86.1 de la CE.

Se alude a la doctrina establecida por el Tribunal según la cual un decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria, lo que debe ser valorado en función del tributo, los elementos a los que afecta la modificación y su alcance.

El TC reitera que el IS es un pilar básico de nuestro sistema tributario, que los elementos a los que afecta el RD-ley son la base imponible y la cuota del Impuesto -parte esencial en su estructura- y que los cambios introducidos son de "gran relevancia" como ha reconocido el propio preámbulo del RD-ley 3/2016.

El Tribunal Constitucional (TC) en la [Sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020](#) declaró por unanimidad la inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades establecida por el RD-ley 2/2016 al afectar mediante este instrumento normativo a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público (art. 31.1 CE), siendo éste uno de los límites prohibidos al RD-ley por el art. 86.1 CE.

En esta misma línea se declara ahora la inconstitucionalidad del artículo 3.1, apartados primero y segundo del RD-ley 3/2016, respecto de las medidas mencionadas. No obstante, tal como hemos apuntado en anteriores comunicados, el TC ha optado también en este caso por **limitar los efectos** derivados de la declaración de inconstitucionalidad.

Según se desprende de la Nota de prensa, el fallo introduce una limitación de efectos que se habrá de tener en cuenta a la hora de determinar cómo impacta esta Sentencia en cada caso.

#### 4 El Tribunal Constitucional declara inconstitucional varias de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 en el Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo la redacción empleada en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, por la que se declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la “plusvalía municipal” a la que se remite en este punto, se recoge que no podrán considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la inconstitucionalidad aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IS 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.

Habrá que ver la redacción exacta de la Sentencia y la casuística que presente cada supuesto para poder concretar el alcance de la misma. La posición del TC es clarificadora sobre que los grandes impuestos no pueden ser regulados ni modificados en sus aspectos esenciales a través de la figura de un Real Decreto-ley, pero debemos tener en cuenta que existen también motivos de fondo, como ir contra el principio de capacidad económica, que también podrían acarrear la inconstitucionalidad, sobre los que el Tribunal no se habría pronunciado.

# Contactos

**Julio César García**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[juliocesargarcia@kpmg.es](mailto:juliocesargarcia@kpmg.es)

**Cristina Fernández**  
Directora  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[cfernandez6@kpmg.es](mailto:cfernandez6@kpmg.es)

## Oficinas de KPMG en España

### A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
T: 981 21 8241  
Fax: 981 20 02 03

### Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
T: 965 92 07 22  
Fax: 965 22 75 00

### Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
T: 932 53 29 00  
Fax: 932 80 49 16

### Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
T: 944 79 73 00  
Fax: 944 15 29 67

### Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
T: 972 22 01 20  
Fax: 972 22 22 45

### Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir  
C/Triana, 116 – 2º  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
T: 928 33 23 04  
Fax: 928 31 91 92

### Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
T: 91 456 34 00  
Fax: 91 456 59 39

### Málaga

Marqués de Larios, 3  
29005 Málaga  
T: 952 61 14 00  
Fax: 952 30 53 42

### Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
T: 985 27 69 28  
Fax: 985 27 49 54

### Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza  
Calle de Porto Pi, 8  
07015 Palma de Mallorca  
T: 971 72 16 01  
Fax: 971 72 58 09

### Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
T: 948 17 14 08  
Fax: 948 17 35 31

### San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
T: 943 42 22 50  
Fax: 943 42 42 62

### Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
T: 954 93 46 46  
Fax: 954 64 70 78

### Valencia

Edificio Mapfre  
Paseo de la Alameda, 35, planta 2  
46023 Valencia  
T: 963 53 40 92  
Fax: 963 51 27 29

### Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
T: 986 22 85 05  
Fax: 986 43 85 65

### Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
T: 976 45 81 33  
Fax: 976 75 48 96