

---

# Planteada cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016

De declararse su inconstitucionalidad cabría recuperar parte de las cuotas satisfechas del Impuesto sobre Sociedades desde el ejercicio 2016

España - Legal flash

13 de abril de 2023



---

## Aspectos clave

Hoy 13 de abril hemos tenido conocimiento de que **la Audiencia Nacional, en el marco de un recurso interpuesto bajo la dirección letrada de CUATRECASAS, acaba de plantear cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016** por el que se introdujeron medidas tributarias en el Impuesto sobre Sociedades.

Recordemos que mediante este Real Decreto-ley **se introdujeron medidas, con un fuerte impacto a nivel recaudatorio, y que han conllevado un incremento significativo de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades desde el ejercicio 2016** de muchas empresas y grupos fiscales.

De declararse inconstitucionales, las **empresas y grupos fiscales podrían recuperar las cuotas ingresadas derivadas de estas medidas.**



---

## Introducción: medidas aprobadas por el Real Decreto-ley 3/2016

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 (“RDL 3/2016”) modificó la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“IS”), introduciendo una serie de medidas tributarias dirigidas fundamentalmente a ensanchar la base imponible del IS, incrementar la recaudación por este impuesto y reducir el déficit público.

En concreto, y a efectos recordatorios, las medidas introducidas por el RDL 3/2016, con un potente impacto en la cuota del IS, fueron:

- (i) el establecimiento de **mayores restricciones en la compensación de bases imponibles negativas** de ejercicios previos,
- (ii) la **obligación de integrar** en la base imponible del IS, de forma automática, una **reversión mínima anual en los ejercicios 2016-2020** —al ritmo de un 20% por periodo impositivo— de los **deterioros de valor de las participaciones** que hubieran sido fiscalmente deducibles en ejercicios previos, **con independencia de la evolución de los fondos propios y resultados de la entidad participada**,
- (iii) el establecimiento de **mayores limitaciones en la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición** (interna e internacional), y
- (iv) una **modificación** significativa en el tratamiento de las **rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones** en otras entidades considerándolas fiscalmente no deducibles.

Estas medidas entraron en vigor a partir del ejercicio iniciado desde 1 de enero de 2016, salvo la última medida citada que afecta a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

---

## Precedentes

Desde que se aprobó este RDL 3/2016 en el mes de diciembre de 2016, CUATRECASAS ha venido considerando que dicho Real Decreto-Ley adolecía de varios vicios de inconstitucionalidad y así lo habíamos manifestado en varias publicaciones y webinars enviadas y organizados desde nuestro Despacho. Esa opinión es, ahora, compartida por la Audiencia Nacional en el Auto de fecha 3 de marzo de 2023 recientemente notificado mediante el cual se plantea la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (“TC”).



**Las medidas aprobadas por el RDL 3/2016**, como reconoce su propia exposición de motivos, **vinieron a complementar las medidas recaudatorias, aprobadas con carácter previo, por el RDL 2/2016**, para reducir el déficit público y favorecer el cumplimiento de los objetivos marcados a nivel de la Unión Europea, y por el que se modificó el régimen de los pagos fraccionados. **Como precedente**, no podemos dejar de citar **la inconstitucionalidad que ya fue declarada por el TC del RDL 2/2016** en su [sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020](#), y que fue objeto de comentario en nuestro [Legal flash | Declarado inconstitucional el sistema de pagos fraccionados aprobado por el RDL 2/2016](#).

En cuanto al RDL 3/2016, previamente, mediante Auto de fecha 23 de marzo de 2021, la Audiencia Nacional ya intentó plantear una primera cuestión de inconstitucionalidad que fue inadmitida por el TC, mediante Auto de 26 de enero de 2022, por motivos formales; en concreto, por defectuosa técnica al no cumplir, el acto administrativo recurrido (la Orden HFP/399/2017, que aprobaba el modelo del IS del ejercicio 2016), el juicio de aplicabilidad y relevancia que sí resultarían aplicables ahora (que se recurre la denegación de una solicitud de rectificación de autoliquidación del IS del ejercicio 2016).

La inadmisión a trámite de esta cuestión previa de inconstitucionalidad fue comentada en nuestro [post | Sobre la posible inconstitucionalidad del RDL 3/2016](#) y como ya dijimos entonces la inadmisión de aquella no impedía que en un futuro el TC pueda acabar analizando la adecuación (o no) del RDL 3/2016 y de las medidas aprobadas por el mismo a los principios constitucionales.

---

## Fundamentación del Auto de la Audiencia Nacional planteando al TC la inconstitucionalidad del RDL 3/2016

Hoy, 13 de abril de 2023, hemos tenido conocimiento de que la Audiencia Nacional, en el marco de un procedimiento contencioso-administrativo —interpuesto bajo la dirección letrada de CUATRECASAS—, acaba de plantear de nuevo una cuestión de inconstitucionalidad del RDL 3/2016, configurándose el procedimiento seguido como un auténtico leading case para conseguir su nulidad.

Así, mediante el reciente auto de fecha 3 de marzo de 2023 la Audiencia Nacional plantea cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, aceptando los argumentos expuestos por CUATRECASAS en el recurso contencioso -administrativo.

**La Audiencia Nacional considera que hay elementos suficientes para entender que este RDL 3/2016 infringe el artículo 86.1 de la Constitución Española (“CE”)** por cuanto se utiliza de manera indebida un instrumento normativo como el RDL para modificar de forma sustancial la obligación de contribuir en el IS, mediante el incremento de su base imponible.



Asimismo, considera que, en relación con la limitación de compensación de las bases imponibles negativas de las grandes empresas (y grupos fiscales) y con la obligación de la reversión del deterioro de valor de participaciones por quintas partes, se vulnera el artículo 31.1 de la CE por cuanto se pretenden gravar manifestaciones inexistentes de capacidad económica.

En los próximos meses el TC debe admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad y posteriormente dictar sentencia en la que deberá pronunciarse sobre si las modificaciones normativas introducidas por el RDL 3/2016, que incrementan sustancialmente las bases imponibles y cuotas tributarias de las sociedades y grupos fiscales, son inconstitucionales y nulas de pleno Derecho.

**La repercusión práctica de la sentencia del TC dependerá del contenido específico de su fallo y de las circunstancias particulares de las empresas afectadas, lo que requiere un análisis particular de cada caso para anticiparse a la sentencia que dicte el TC y beneficiarse de la misma.**

**Hemos de destacar que los últimos pronunciamientos del TC en las que declara la inconstitucionalidad de normas tributarias, entre ellas las sentencias 182/2021, de 26 de octubre y 133/2022, de 25 de octubre, se han caracterizado por limitar los efectos temporales a aquellas situaciones que hubiesen sido previamente cuestionadas y no fueran firmes.**

**Ante ello, las empresas y los grupos fiscales afectados por las medidas del RDL 3/2016 deberían analizar —de no haberlo hecho con carácter previo— qué impacto han tenido las distintas medidas en sus cuotas del IS y los mecanismos jurídicos a su alcance para intentar recuperar dichas cuotas, ante una eventual declaración de inconstitucionalidad, evitando, en su caso, que la prescripción acabe operando —para aquellos ejercicios que no se encuentren ya prescritos—. Conviene buscar la mejor estrategia a seguir y, en su caso, actuar cuanto antes.**



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.



©2023 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.