

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3938 *Pleno. Sentencia 16/2024, de 30 de enero de 2024. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 2800-2023. Planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, 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. Límites materiales de los decretos leyes: pérdida de objeto de la cuestión de inconstitucionalidad que versa sobre el precepto legal declarado inconstitucional y nulo en la STC 11/2024, de 18 de enero.*

ECLI:ES:TC:2024:16

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2800-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, 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. Han comparecido y presentado alegaciones el abogado del Estado, en la representación que ostenta, y la entidad Lamigraf, S.A., representada por el procurador de los tribunales don Jacobo de Gandarillas Martos y asistida de la letrada doña Laia Colomé Barbarà. Ha intervenido el fiscal general del Estado. Ha sido ponente la magistrada doña María Luisa Segoviano Astaburuaga.

I. Antecedentes

1. Con fecha 27 de abril de 2023 tuvo entrada en el registro de este tribunal un oficio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al que se acompañaba, junto al testimonio del procedimiento ordinario núm. 727/2019, el auto de 3 de marzo de 2023, por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por los que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), por vulneración de los límites materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del impuesto sobre sociedades (art. 86.1 CE), y por incidir en la capacidad económica (art. 31.1 CE).

2. Los hechos de los que trae causa la presente cuestión de inconstitucionalidad son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) La entidad Lamigraf, S.A., presentó en julio de 2017 la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio de 2016, en el que resultó una base imponible de 1 878 896,50 € y una cuota a ingresar de 345 315,19 €, a pesar de que había tenido pérdidas en dicho ejercicio por importe de 144 843,36 €. Esto fue consecuencia de la aplicación del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS (modificada por el precepto cuestionado), que determinó la realización de un ajuste positivo en el resultado contable por importe de 3 193 498,47 €, correspondiente a la reversión del deterioro de valores representativos de participaciones de la recurrente en su filial alemana, Lamigraf GmbH. Por otra parte, al ser su cifra de negocios en 2015 superior a veinte millones de euros, por virtud de lo previsto en la disposición adicional decimoquinta LIS (introducida por el apartado primero del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016) se le limitó la compensación de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores (25 212 162 € en los ejercicios 2007 a 2009 y 2011 a 2013) al 50 por 100.

b) No estando de acuerdo con el resultado de la autoliquidación, que obedecía a correcciones que derivaban de las modificaciones introducidas en la Ley del impuesto sobre sociedades por el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, presentó ante la administración tributaria solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2016 y de devolución de ingresos indebidos, que fue denegada por resolución del inspector regional adjunto de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña de 7 de agosto de 2018.

c) Frente a esta resolución interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y, ante su desestimación presunta, promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que posteriormente extendió a la desestimación expresa de su reclamación de 24 de septiembre de 2020. En la demanda se denunció exclusivamente la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, por haber infringido los límites del art. 86.1 CE, ya que se afectaba al deber de contribuir, y porque no concurría el presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad. Además, en cuanto a la reversión automática de los deterioros que fueron fiscalmente deducidos, se sostuvo en la demanda que el Real Decreto-ley 3/2016 incurría en infracción del art. 31.1 CE por vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, y en infracción del art. 9.3 CE. Por otra parte, adujo que la limitación a la deducción de las bases imponibles negativas vulneraba el principio de igualdad y de justicia tributaria. Por medio de otrosí interesó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

d) Una vez concluso el proceso, y antes de dictar sentencia, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por medio de providencia de 19 de diciembre de 2022 (rectificada, en cuanto a un error advertido, por otra de 13 de febrero de 2023), acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común de diez días, sobre la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, en relación con el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. De las modificaciones que introduce el art. 3 del Real Decreto-ley, se centra la duda de constitucionalidad en las contenidas en el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS, sobre la obligación de revertir el deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios que fueron fiscalmente deducibles (modificado por el art. 3.1, apartado segundo del Real Decreto-ley), y en la disposición adicional decimoquinta LIS (introducida por el art. 3.1, apartado primero del Real Decreto-ley), que establece un nuevo régimen para la compensación de las bases imponibles negativas para empresas con un importe neto de cifra de negocios de más de veinte millones de euros, con modificación de los límites previstos en la Ley del impuesto sobre sociedades, que pasan a ser del 50 por 100 de la base imponible para sociedades con una cifra de negocios de entre veinte y sesenta millones de euros, y del 25 por 100

para sociedades cuya cifra de negocios sea superior a sesenta millones de euros. Las dudas de constitucionalidad que se suscitaban a la Sala se referían, en síntesis, a la posible vulneración de los arts. 9.3, 14, 31.1 y 86.1 CE. Además, se hacía constar que dichas normas resultaban aplicables y determinantes de la resolución del asunto puesto que la temática litigiosa estriba en determinar la procedencia o no de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente del período impositivo de 2016, que depende de la constitucionalidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS (ya que Lamigraf practicó en la autoliquidación de 2016 un ajuste extracontable en su base imponible por la reversión del deterioro de unas participaciones que, en principio, no habrían recuperado valor), y de la constitucionalidad de la disposición adicional decimoquinta LIS, que regula un nuevo régimen para la compensación de bases imponibles negativas para las empresas con una cifra de negocios superior a veinte millones de euros.

e) La representación de Lamigraf presentó escrito el 19 de enero de 2023, defendiendo la procedencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad. El abogado del Estado, mediante escrito presentado el 20 de enero de 2023, sostuvo que las normas de cuya constitucionalidad se trata no plantean duda alguna de validez. Por su parte, el Ministerio Fiscal, en informe presentado el 3 de febrero de 2023, se limitó a indicar la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, sin entrar en el fondo del asunto.

f) Por auto de 3 de marzo de 2023, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero y segundo, por vulneración de los límites materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del impuesto sobre sociedades (art. 86.1 CE) y por incidir en la capacidad económica (art. 31.1 CE).

3. El auto del órgano judicial fundamenta el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en las consideraciones que se resumen a continuación.

a) Tras hacer referencia a los antecedentes del caso, incluida la exposición de las pretensiones de la recurrente, el órgano promotor de la cuestión pone de manifiesto que se cumplen los requisitos procesales para plantearla, y acota las dudas de constitucionalidad, excluyendo la mayor parte de las que se plantearon en el trámite de audiencia, para mantener únicamente la relativa a que el nuevo régimen de deterioros y la regulación de la compensación de las bases imponibles negativas para grandes empresas han utilizado indebidamente el vehículo normativo del real decreto-ley, infringiendo el límite del art. 86.1 CE.

b) A continuación, identifica como preceptos legales afectados por la duda de constitucionalidad (i) el art. 3.1.1 del Real Decreto-ley 3/2016, en cuanto añade la disposición adicional decimoquinta LIS, que establece límites a la compensación de bases imponibles negativas aplicables a las empresas en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, centrando la duda de constitucionalidad exclusivamente en el apartado primero de dicha disposición adicional; (ii) el art. 3.1.2 del Real Decreto-ley, en cuanto modifica el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS, en virtud del cual se establece la obligación de integrar en la base imponible los deterioros que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de una quinta parte por año, durante un plazo de cinco años a partir del 1 de enero de 2016.

Acto seguido, el auto efectúa el juicio de aplicabilidad y relevancia, afirmando que la decisión del proceso depende de la validez de las normas con rango de ley que se cuestionan, ya que, si se concluyera que el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero y segundo, ha traspasado los límites derivados de los arts. 86.1 y 31.1 CE, quedaría determinado directamente el sentido del fallo del recurso, puesto que las únicas dudas que subsisten para su decisión afectan a la constitucionalidad de las normas anotadas. En tal sentido, indica la Sala que la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2016 presentada por Lamigraf se vio directamente afectada por las medidas

introducidas en el Real Decreto-ley 3/2016, y, particularmente, por la modificación de la disposición transitoria decimosexta y por la disposición adicional decimoquinta LIS. Estas modificaciones produjeron el incremento de la base imponible, al ser preciso realizar un ajuste positivo en el resultado contable por importe de 3 193 498,47 € por la reversión del deterioro de las participaciones de la recurrente en su filial alemana Lamigraf GmbH, y, al ser su cifra de negocios superior a veinte millones de euros, la compensación de las bases imponibles negativas quedó limitada en un 50 por 100, a pesar de tener unas bases negativas pendientes de aplicación de 25 212 162 €. Por tanto, la decisión sobre la constitucionalidad de aquellas normas tiene una clara incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio de 2016 de la recurrente, ya que, a pesar de haber experimentado pérdidas, tuvo que tributar, ingresando una cuota de 345 315,19 €, «lo que supondría, de una forma general, tributar por una capacidad económica inexistente».

c) Por último, el auto realiza la exposición de la duda de constitucionalidad sobre los preceptos cuestionados, refiriéndose, en primer lugar, a la doctrina constitucional sobre los límites del uso del decreto-ley en materia tributaria, con mención de la STC 78/2020, de 1 de julio (que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección Séptima de la misma Sala en relación con el Real Decreto-ley 2/2016), a partir de la cual se observa que en el preámbulo de la Ley del impuesto sobre sociedades se declara que este constituye un pilar básico de la imposición directa en España, junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, declaración que también ha tenido su reflejo en la doctrina del Tribunal Constitucional, que lo ha considerado como una de las piezas básicas del sistema tributario y de la imposición directa. Y añade que, del análisis realizado a efectos de determinar la validez (o no) de las normas cuestionadas, resulta que:

(i) El Real Decreto-ley 3/2016 introduce modificaciones en el impuesto sobre sociedades que, por su entidad cuantitativa, alteran significativamente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

(ii) Los elementos del impuesto alterados afectan a la determinación de la base imponible, por la restricción a las grandes empresas de la compensación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores y por el establecimiento de un nuevo régimen en relación con la reversión de las pérdidas por deterioros que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Y la base imponible es un elemento esencial de cuantificación de la obligación tributaria, ya que constituye la medida del hecho imponible, y, por ende, de la capacidad contributiva.

(iii) Respecto a la naturaleza y alcance de la concreta regulación explica que se produce una alteración sustancial en la determinación de la base imponible y en la cuantificación de la cuota líquida del impuesto. Respecto a la primera, como consecuencia de esa limitación de la compensación de bases imponibles negativas y de la obligación de revertir los deterioros que fueron fiscalmente deducibles en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2013, con independencia de la renta obtenida, Y, en cuanto a la segunda, puesto que se viene a limitar a las grandes empresas la aplicación de deducciones por doble imposición.

A lo anterior se añade en el auto que la incidencia de las medidas incorporadas por el Real Decreto-ley 3/2016, respecto al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos queda evidenciada en el propio preámbulo de dicha norma, que hace referencia a la adopción de «tres medidas de relevancia» con «un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, en unos casos» y de «asegurar el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva».

Concluye el auto con el acuerdo de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero —por el que se añade una disposición adicional decimoquinta a la LIS— y segundo —por el que se modifica la disposición transitoria decimosexta de la LIS—, por vulneración de los límites

materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del impuesto sobre sociedades (art. 86.1 CE) y por afectar a la capacidad económica (art. 31.1 CE).

4. Mediante escrito de 7 de julio de 2023, el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno, de acuerdo con lo previsto en los arts. 217 y 221 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), en relación con el art. 80 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), comunicó su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, por entender que concurría la causa del art. 219.13 LOPJ. Por ATC 377/2023, de 18 de julio, el Pleno de este tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada por el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno en la presente cuestión de inconstitucionalidad, apartándole definitivamente del conocimiento de la misma.

5. Por providencia de 18 de julio de 2023, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Primera, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad; reservar para sí su conocimiento; dar traslado de las actuaciones recibidas al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al fiscal general del Estado, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes, de acuerdo con lo establecido por el art. 37.3 LOTC. Asimismo, decidió comunicar dicha resolución a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional a fin de que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.3 LOTC, permaneciese suspendido el proceso hasta la resolución de la cuestión, y publicar su incoación en el «Boletín Oficial del Estado» (publicación que tuvo lugar en el «BOE» núm. 177, de 26 de julio de 2023).

6. A través de escrito registrado el 21 de julio de 2023, el presidente del Senado dio por personada a esta Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Por su parte, la presidenta del Congreso de los Diputados, en escrito recibido el 27 de julio de 2023, puso en conocimiento de este tribunal el acuerdo adoptado por la mesa de la Diputación Permanente, en reunión celebrada el anterior día 26, dando por personada a la Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

7. Mediante escrito presentado el día 11 de septiembre de 2023, el abogado del Estado, en la representación que ostenta, formuló alegaciones, solicitando la íntegra desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad, con base en los siguientes argumentos:

a) Comienza afirmando que concurren los presupuestos formales y materiales para el empleo del decreto-ley como instrumento normativo. Tras exponer la doctrina constitucional aplicable, aduce que el Real Decreto-ley 3/2016 se dictó en una situación de extraordinaria y urgente necesidad. En concreto, como consecuencia de la exigencia manifestada por las autoridades comunitarias para que el Reino de España diera cumplimiento al objetivo de déficit público. Se refiere a la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se indicó a España que no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo, conforme a la cual se fijaban objetivos anuales de déficit público para el periodo 2013-2016. Aclara que el siguiente 2 de agosto de 2016, el Consejo aprobó otra decisión por la que se formulaba «una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a una reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo» y se fijaba una senda de ajuste, cuyo incumplimiento podía dar lugar a diferentes y muy relevantes consecuencias, como multas, suspensión del pago de fondos comunitarios, etc.

Concluye afirmando que la situación económica hacía imprescindible garantizar el cumplimiento de los objetivos de déficit marcados por el Consejo de la Unión Europea, tanto para el año 2016 como para 2017, y a ello se encaminaron las medidas tomadas

en los Reales Decretos-leyes 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, Real Decreto-ley 2/2016) y 3/2016.

b) Con cita de las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 2, recuerda que es posible mediante la figura del real decreto-ley establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público. Sin embargo, reconoce que no puede incidirse en la determinación de la carga tributaria de manera que afecte al deber general de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. A su juicio, queda claro que el Real Decreto-ley 3/2016 no crea *ex novo* un tributo, sino que solo introduce modificaciones en relación con uno preexistente.

Además, con las modificaciones introducidas tampoco se está afectando al deber de contribuir, como se puede demostrar con la denominada «teoría de los tres pasos» acuñada en la citada STC 73/2017, de 8 de junio, según la cual se debe examinar: (i) el tributo concreto en que ha incidido el decreto-ley, constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica; (ii) los elementos del impuesto que han resultado alterados por este excepcional modo de producción normativa y (iii) cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación aprobada.

La disposición transitoria decimosexta LIS, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016 (art. 3.1, apartado segundo), modifica la manera de efectuar la reversión de los deterioros, pero lo hace sobre una obligación que ya existía. Destaca que la pérdida producida o el beneficio obtenido en la adquisición de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, tanto desde un punto de vista económico como contable o fiscal, únicamente puede llegar a conocerse cuando finaliza la inversión, bien porque se transmitan esos valores representativos, o bien porque se produzca la extinción de la entidad participada. Hasta ese momento, lo que se produce es, en aplicación del principio de prudencia, un examen periódico del valor de las participaciones que puede determinar la posibilidad de que se produzca una pérdida en el futuro que, no obstante, puede revertir en ejercicios posteriores si cambian las circunstancias consideradas.

En el caso analizado, el elemento esencial a tener en cuenta —y que lo diferencia de otros supuestos concretos que fueron objeto de sentencias del Tribunal Constitucional— es que, con carácter previo a la reversión obligatoria por quintas partes, se ha producido una deducción fiscal consecuencia del deterioro de las participaciones. Es decir, ya se computó una renta negativa.

De hecho, la deducibilidad fiscal de esos deterioros se pudo producir durante varios ejercicios (desde 2008 hasta 2012) apartándose del régimen contable en la medida en que su imputación en la base imponible no estaba condicionada al registro contable de gasto alguno (es decir, no se exigía que existiera una dotación contable por deterioro de esas participaciones en entidades).

El abogado del Estado pone de manifiesto la peculiar naturaleza del tratamiento fiscal dado a los deterioros de valores representativos de la participación en otras entidades que ha pasado en la historia reciente del impuesto por diferentes soluciones, que son alternativas legítimas en la regulación de esta materia que —subraya— tienen un carácter esencialmente temporal, a la espera de que la finalización de la inversión determine la existencia de pérdida o beneficio.

La reversión obligatoria por quintas partes que se analiza no deja de ser otra opción legítima de ese tratamiento temporal de las dotaciones por deterioro de participaciones. En todo caso, no debe olvidarse que la reversión que se integre en la base imponible incrementa el valor fiscal de las participaciones y ello, lógicamente, tendrá su reflejo en el momento en que se produzca la transmisión de las mismas o la extinción de la entidad participada.

Por ello, difícilmente puede entenderse producida la afección esencial en el deber constitucional de contribuir que proclama el auto de planteamiento, dada la naturaleza, finalidad y entidad de la reforma del régimen de reversión.

c) Una conclusión similar debe alcanzarse en relación con la modificación referida a los límites a la compensación de bases imponibles negativas. Al igual que sucede con la reversión obligatoria, la limitación de la compensación de bases imponibles negativas no es una novedad en la configuración del tributo, sino un cambio de mecánica en relación con obligaciones preexistentes.

En consecuencia, difícilmente pueden cumplirse los tres pasos que el Tribunal Constitucional ha determinado para considerar afectado el deber constitucional de contribuir, cuando es claro que la naturaleza y alcance de esta nueva regulación carece de una trascendencia esencial en la configuración del tributo y en la posición cualitativa y cuantitativa de los contribuyentes.

8. Por medio de escrito registrado el 14 de septiembre de 2023, el procurador de los tribunales don Jacobo de Gandarillas Martos, en nombre y representación de Lamigraf, S.A., compareció en la presente cuestión de inconstitucionalidad, interesando que se le tuviera por personado y parte, y que se le concediera el plazo de quince días para presentar alegaciones. En virtud de diligencia de ordenación del secretario de justicia del Pleno de 20 de septiembre de 2023, se acordó tenerle por personado y parte, y, conforme establece el art. 37.2 LOTC, concederle un plazo de quince días para formular las alegaciones que estimara convenientes.

9. El 20 de septiembre de 2023 tuvo entrada en el registro de este tribunal el escrito de alegaciones del fiscal general del Estado, en el que solicita la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad por las razones que se exponen a continuación:

a) Tras resumir los antecedentes y el contenido del auto de planteamiento, y analizar el cumplimiento de los requisitos procesales, de acuerdo con lo previsto en el art. 35.2 LOTC, argumenta que ha de partirse de la doctrina sentada en la STC 78/2020, de 1 de julio, que resuelve una cuestión de inconstitucionalidad que está muy relacionada con la presente, puesto que se refería a los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades. Considera que, para resolver este proceso, debe seguirse el procedimiento de análisis de dicha sentencia en la que se resume la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria.

b) El impuesto sobre sociedades, como señala el preámbulo de su ley reguladora, «constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el IRPF [impuesto sobre la renta de las personas físicas], encontrando ambas figuras su razón de ser en el art. 31 CE, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente». Asimismo, cita las SSTC 73/2017, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a), que han corroborado que este impuesto se puede considerar como una de las piezas básicas del sistema tributario.

c) A continuación, examina los elementos del tributo que han sido alterados por las normas cuestionadas, comparándolas con las regulaciones previas, para llegar a la conclusión de que las normas modificadas afectan directamente a la determinación de la base imponible y, por ello, a un elemento esencial del impuesto, que resulta notoriamente aumentado por las normas cuestionadas. En terminología de la propia exposición de motivos del decreto-ley, conlleva «un ensanchamiento» de la base imponible.

d) Finalmente, se valoran la naturaleza y el alcance de la regulación introducida. Afirma el fiscal general del Estado, en primer lugar, que afecta directamente a la cuantificación de la base imponible, que es un elemento esencial del tributo, en la que restringe la proporción de las deducciones, y afecta, asimismo, a la determinación de la cuota tributaria, que es también un elemento esencial. En segundo lugar, apunta que, según lo señalado por la parte recurrente en el procedimiento *a quo*, a pesar de haber tenido unas pérdidas de 144 843,36 €, acabó tributando sobre una base imponible definitiva de 1 878 896,50 €, y una cuota íntegra de 345 315,19 €, como consecuencia de los ajustes que debió efectuar en aplicación de las normas aprobadas por el Real Decreto-ley 3/2016. Así, tuvo que realizar un ajuste positivo por importe de 3 193 498,47 €, derivado de la reversión de deterioros, en aplicación del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS

(introducida por el art. 3.1, apartado segundo del Real Decreto-ley 3/2016), y, a pesar de tener unas bases imponibles negativas pendientes de aplicación de 25 212.162 €, solo pudo reducir su base imponible en un 50 por 100 (1 878 896,50 €), conforme a la disposición adicional decimoquinta LIS (en la redacción dada por el art. 3.1, apartado primero del Real Decreto-ley 3/2016).

e) Por lo expuesto, concluye solicitando que las normas cuestionadas se declaren inconstitucionales y nulas por haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

No obstante, considera que la declaración de inconstitucionalidad no debería permitir que se puedan revisar con fundamento en ella, ni las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

10. La representación de Lamigraf, S.A., presentó su escrito de alegaciones el 11 de octubre de 2023, en el que solicitó la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad con base en los siguientes argumentos:

a) En primer lugar, considera conveniente que se analicen y resuelvan conjuntamente la presente cuestión de inconstitucionalidad y la cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023, si bien entiende que se debe dar prioridad a la cuestión de inconstitucionalidad 2800-2023, pues se ha planteado en un procedimiento que analiza un caso concreto de aplicación de las normas cuestionadas, lo que permite apreciar con mayor claridad y precisión los inconstitucionales efectos que genera dicha normativa.

A continuación explica los pormenores de la liquidación objeto de impugnación en la vía judicial, y el porqué del resultado positivo, a pesar de haber generado en el año 2016 unas pérdidas de 144 843,36 €, derivado de una serie de correcciones practicadas para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades (con un resultado positivo), destacando, especialmente, el ajuste positivo por la reversión de los deterioros de las participaciones en su filial alemana, como consecuencia de la aplicación del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, si bien la deducción de los deterioros dotados hasta 2013 no produjo una menor tributación, puesto que en la mayoría de ejercicios la sociedad generó pérdidas, incrementando las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. A ello se une el nuevo régimen para la compensación de bases imponibles negativas (disposición adicional decimoquinta LIS, introducida por el referido real decreto-ley). A partir de lo anterior, expone el *iter* de su reclamación y el planteamiento de su demanda.

b) Entrando en la cuestión de fondo, sostiene el escrito de alegaciones que el Real Decreto-ley 3/2016 vulnera el art. 86.1 CE en un doble sentido:

(i) Por una parte, al igual que la Audiencia Nacional, considera vulnerado el límite material del precepto constitucional porque las modificaciones introducidas por la norma de urgencia en el impuesto sobre sociedades alteran significativamente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica, y los elementos modificados inciden en la determinación de la base imponible sujeta a gravamen —elemento esencial del tributo, según ha declarado el Tribunal Constitucional— y en la cuantificación de la cuota líquida. Hace referencia, asimismo, a la doctrina constitucional relativa al límite material del art. 86.1 CE en relación con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE), señalando, en aplicación de la misma: que incide en el impuesto sobre sociedades, que es un pilar fundamental del sistema tributario; que las medidas aprobadas han afectado significativamente al principio de capacidad económica, ya que se incrementa la base imponible de forma generalizada para una gran mayoría de contribuyentes (con el consiguiente incremento de la recaudación, que era uno de los

objetivos de las medidas introducidas); y que la modificación operada por el Real Decreto-ley 3/2016 ha incidido en los elementos esenciales del tributo. Asimismo, menciona el pronunciamiento contenido en la STC 78/2020, que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016, que modificaba el régimen de pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, y afirma que aquí debe aplicarse idéntico razonamiento.

(ii) Por otra parte, y a pesar de que la Audiencia Nacional no fundamenta su argumentación en este motivo, añade el escrito de alegaciones que no concurre el presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad, según las exigencias que en tal sentido ha establecido la doctrina constitucional, señalando que el Gobierno se limitó a alegar que existía una situación de extraordinaria y urgente necesidad, pero sin justificarla ni aportar datos que acreditasen su concurrencia, y tampoco definió correctamente la conexión entre la urgencia y la medida concreta que se adoptaba para revertirla. Afirma, en tal sentido, que en la exposición de motivos de la norma se aprecian contradicciones y que las dudas sobre su concurrencia se pusieron de manifiesto en el debate de convalidación. Así pues, ese presupuesto no está suficientemente motivado, a lo que se añade la falta de acreditación de la conexión de sentido, pues el objetivo de aprobar las reformas en el ámbito del impuesto sobre sociedades era la reducción del déficit público para avanzar en el cumplimiento de los objetivos establecidos por la Unión Europea, oponiendo Lamigraf que el déficit se solventa mediante la reducción de los gastos, la mejora de la gestión pública y el incremento de ingresos. Además, observa que no existe la nota de imprevisión, puesto que la situación generada por las reformas tributarias anteriores era conocida, y, en último término, no existía una coyuntura económica problemática, sino, antes al contrario, una situación positiva, puesta de relieve tanto en la exposición de motivos como en el debate de convalidación por parte del ministro de Hacienda.

c) Acto seguido, se alega que la reversión obligatoria de los deterioros vulnera el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE, al gravar una renta inexistente, y el art. 9.3 CE. En cuanto a lo primero, señala que la reversión del deterioro no se realiza a medida que la sociedad participada recupera valor, sino de manera automática, de suerte que, en el caso de la recurrente en el proceso *a quo*, a pesar de haber tenido pérdidas en el ejercicio, se ha visto obligada a practicar un ajuste extracontable positivo en su base imponible por la reversión del deterioro de las participaciones que han recuperado su valor en un importe mínimo. Esto es, a raíz de la modificación introducida en la disposición transitoria decimosexta LIS, se obliga a una sociedad que ha generado pérdidas a tributar e ingresar una cuota por importe de 345 315,19 €, lo que es un claro ejemplo de vulneración del principio de no confiscatoriedad. Aclara que la práctica del deterioro del valor de las participaciones de su filial no ha comportado nunca una menor tributación, ya que no generó beneficios, por lo que el importe de los deterioros solo incrementó las bases imponibles negativas. De tal suerte que, si se obliga a la reversión de los deterioros, y, simultáneamente, se limita la aplicación de las bases imponibles negativas, no se está ante una recuperación del impuesto diferido en el pasado, sino ante un anticipo de impuestos o ante una sobreimposición. A esta tacha anuda la concurrencia de la vulneración del principio constitucional de irretroactividad y seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues, a efectos prácticos, la reforma operada por el Real Decreto-ley 3/2016 viene a modificar la normativa aplicable en los ejercicios 2001-2012, pasando a considerar tales deterioros como no deducibles desde el momento en que se practicaron. Ello supone, además, un quebranto del principio de confianza legítima.

d) Finalmente, afirma el escrito de alegaciones que la limitación de las bases imponibles negativas, establecida en función de la cuantía de la cifra de negocios en la nueva disposición adicional decimoquinta LIS, resulta contraria al principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y a los principios de igualdad (art. 14 CE) y de justicia tributaria (art. 31.1 CE).

(i) En primer lugar, considera que la mecánica de limitar la compensación de esas bases negativas es inconstitucional porque genera que se tribute sobre beneficios ficticios. Defiende que el respeto al principio de capacidad económica en la limitación de las bases negativas debe analizarse desde una perspectiva dinámica plurianual, a pesar de que el sistema de declaración de ingresos del impuesto sobre sociedades sea anual por cuestiones prácticas y recaudatorias. En este sentido, señala que el régimen anterior no preveía la limitación de las bases imponibles negativas, lo que tenía una lógica económica y jurídica, pues, hasta que la sociedad no recupera su valor, no pone de manifiesto capacidad económica alguna. Por tanto, no permitir compensarlas sin limitación conculca el principio de capacidad económica, al hacer tributar por unas rentas a una sociedad que, en cómputo global, no ha generado beneficios, sino pérdidas.

(ii) En segundo lugar, el parámetro que utiliza el Real Decreto-ley 3/2016 para diferenciar la tributación a soportar por los obligados tributarios del impuesto sobre sociedades genera efectos discriminatorios constitucionalmente prohibidos, al establecer como parámetro diferenciador el importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores, que produce una diferencia de trato fiscal para contribuyentes que han manifestado la misma capacidad económica, sin que esa desigualdad esté justificada en el real decreto-ley, por lo que resulta arbitraria. Y, finalmente, la medida no es proporcional al objetivo perseguido, ya que la limitación de las bases negativas en función de aquel parámetro provoca distorsiones incluso en la mecánica de determinación de la cuota tributaria, convirtiendo un tipo de gravamen único en impuesto progresivo, con generación de resultados carentes de justificación que comportan que se haga tributar más a quien menos beneficios produce.

11. Mediante providencia de 30 de enero de 2024 se señaló ese mismo día para deliberación y fallo de la presente sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 3.1 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 concreto, la cuestión se dirige contra el apartado primero, que añade una disposición adicional decimoquinta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, y contra el apartado segundo, que modifica la disposición transitoria decimosexta de la misma ley, si bien, en el primer caso, la duda de constitucionalidad se centra exclusivamente en el apartado primero de la disposición adicional decimoquinta LIS (que es el único apartado que reproduce el auto de planteamiento), y, en el supuesto del apartado segundo, la tacha de inconstitucionalidad se limita al apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta LIS.

Los preceptos cuestionados establecen lo siguiente:

«Artículo 3. *Modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.*

Primero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

Uno. Se añade una disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

“Disposición adicional decimoquinta. *Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.*

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta ley se sustituirán por los siguientes:

– El 50 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

– El 25 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de sesenta millones de euros.

[...]”

Dos. Se modifica la disposición transitoria decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

“Disposición transitoria decimosexta. *Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.*

[...]

3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados primero o segundo de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

[...]”».

El órgano judicial considera que los preceptos cuestionados vulneran el límite material que el art. 86.1 CE impone a los decretos-leyes, al afectar a la capacidad económica de los contribuyentes (art. 31.1 CE), ya que modifican la regulación del impuesto sobre sociedades, que es un pilar básico de la imposición directa en España, estableciendo unos límites más estrictos para la compensación de bases imponible negativas y la obligación de integrar en la base imponible los deterioros de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores. Se introducen con ello unas innovaciones que, por su entidad cuantitativa, alteran significativamente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, y que, además, afectan a elementos esenciales del impuesto, ya que producen una modificación sustancial en la determinación de la base imponible y en la cuantificación de la cuota líquida. A lo anterior añade que la incidencia de las medidas incorporadas por el Real Decreto-ley 3/2016 respecto al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos queda evidenciada en el propio preámbulo de dicha norma, que hace referencia a la adopción de «tres medidas de relevancia» con «un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, en unos casos» y de «asegurar el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva».

El fiscal general del Estado, así como la entidad recurrente en el procedimiento *a quo*, interesan la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad, mientras que el abogado del Estado ha solicitado su desestimación, de acuerdo con los argumentos que han quedado recogidos en los antecedentes.

2. Pervivencia de la cuestión de inconstitucionalidad: extinción por pérdida sobrevinida de objeto

La cuestión de inconstitucionalidad que nos ocupa guarda una identidad sustancial con la núm. 2577-2023, promovida por el mismo órgano judicial, y resuelta recientemente por este tribunal en la STC 11/2024, de 18 de enero, en la que hemos declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aquí cuestionados, porque las medidas que en ellos se regulan «han tenido, tanto en conjunto, como aisladamente consideradas, un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como es el impuesto sobre sociedades» con la consiguiente afección sobre la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo (art. 31.1 CE), por lo que, con su aprobación mediante decreto-ley, se ha vulnerado lo dispuesto en el art. 86.1 CE (FJ 3), por haber trasvasado los límites materiales establecidos en este último precepto.

En consecuencia, los preceptos cuestionados en el presente proceso constitucional han sido ya expulsados del ordenamiento jurídico en los términos señalados por la STC 11/2024. Este pronunciamiento determina, de acuerdo con reiterada doctrina constitucional [entre otras muchas, SSTC 149/2014, de 22 de septiembre, FJ 4, y 153/2019, de 25 de noviembre, FJ único b); y AATC 140/2013, de 3 de junio, FJ único; 101/2017, de 4 de julio, FJ único, y 66/2022, de 7 de abril, FJ 3] la extinción, por desaparición sobrevinida de su objeto, de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido declarar extinguida, por desaparición sobrevenida de su objeto, la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, 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.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a treinta de enero de dos mil veinticuatro.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.