

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090363

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 5 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8251/2022

### SUMARIO:

**IS. Base imponible.** 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. La sentencia de instancia rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad, por una parte, respecto del artículo 86.1 de la CE, sobre la consideración de que ya se suscitó previamente una cuestión de inconstitucionalidad en torno a esta norma y, si bien fue inadmitida por motivos formales se entiende que, habida cuenta del esfuerzo asociado a la decisión de plantear la cuestión, el Tribunal Constitucional había rechazado de lleno considerar el fondo de la cuestión planteada. En relación con la eventual vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, cabe considerar que, según la doctrina constitucional, dicho principio impone, por una parte, que el hecho imponible de los tributos revele una manifestación de riqueza y, por otra parte, que la determinación cuantitativa del gravamen tenga en consideración la capacidad económica, especialmente en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres, constituyen los pilares estructurales del sistema tributario, como sucede con el IS [Vid. STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucional n.º 4433/2020 (NCJ065794)]. En el presente caso, la parte recurrente argumenta que el régimen legal discutido impone la integración en la base imponible del impuesto unos importes que no derivan de la existencia de renta ni desde un punto de vista contable ni económico en la medida en la que la participación cuyo deterioro se revierte no ha tenido un incremento de fondos propios, ni ha llevado a cabo una distribución de dividendos. Finalmente, respecto del principio de irretroactividad y de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, si bien existe abundante jurisprudencia constitucional y de este Tribunal Supremo que aborda esta materia, el presente litigio presenta ciertos perfiles propios puesto que, a diferencia de otros supuestos en los que lo relevante era el contraste entre la entrada en vigor de la norma y el devengo del impuesto [Vid., SSTs de 5 de julio de 2022, recurso n.º 7029/2020 (NFJ086977), de 15 de noviembre de 2022, recurso n.º 5470/2020 (NFJ088345) y de 27 de febrero de 2023, recurso n.º 2065/2021 (NFJ089043)] en el caso actual la modificación operada en la disp. trans decimosexta de la Ley IS se aplica a ejercicios de devengo futuro, pero afecta al tratamiento fiscal de determinadas provisiones por deterioro dotadas y deducidas en ejercicios pasados, para las que se impone una reversión lineal durante determinado periodo de tiempo. Todas las circunstancias expuestas permiten apreciar, a juicio de esta Sección de admisión, la conveniencia de un nuevo pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el art. 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 CE, es posible por vía interpretativa la acomodación al ordenamiento constitucional del art. 3.1.2 del RDLey 3/2016 que modificó la disp. trans decimosexta de la Ley 27/2014 (Ley IS) y que conforme a la cual debía integrarse cada año en la base imponible, al menos, una quinta parte de los deterioros de valor de participaciones en entidades que hubieran sido registrados y minorados de la base imponible antes de 2013.

### PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 9, 31 y 82.  
Ley 27/2014(Ley IS), disp. trans. decimosexta.

### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT  
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 05/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8251/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8251/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de julio de 2023.

## HECHOS

### Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Manuel Infante Sánchez, en representación de la mercantil GRENTIDEM, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso n.º 1500/2020 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de octubre de 2020 desestimatoria de la reclamación contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 86.1, 31.1 y 9.3 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"] y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que los interpreta, todos ellos en relación con el artículo 3.1.2 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, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que "la cuestión controvertida gira en torno a si en el caso que nos ocupa procede la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y devolución de los ingresos indebidos efectuados por aplicación de la medida de reversión de deterioros introducida por el Real Decreto Ley 3/2016 que es inconstitucional, como sostiene esta parte, o no, como sostiene la Administración, criterio que ha sido confirmado por la Sala a quo".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras c), d) y e) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"].

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA]. Señala, en este sentido, que "la modificación introducida en la Disposición Transitoria Decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, mediante el Real Decreto-Ley 3/2016, altera de forma sustancial la base imponible del Impuesto, lo que afecta directamente al modo de reparto de la carga tributaria de todas aquellas personas jurídicas que, como mi mandante, han tenido que consignar en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 2016 y siguientes la cantidad correspondiente a 1/5 parte de las pérdidas por deterioros deducidas y generadas en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2013, sin esperar a la recuperación del valor de la participación, tal y como establecía la normativa del Impuesto hasta su modificación".

5.2. La resolución impugnada resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [ artículo 88.2.d) LJCA]. Argumenta que, en torno a la infracción del artículo 86.1 de la CE, el Tribunal de instancia se ha limitado a desestimar el planteamiento de la cuestión a partir del ATC 20/2022, de 26 de enero, "cuando dicha inadmisión ha sido debida a cuestiones formales y procedimentales, por lo que este Auto no ha cerrado las puertas a que el Tribunal Constitucional pueda pronunciarse sobre la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016". En segundo lugar, en relación con la infracción del artículo 31.1 CE, afirma la mercantil recurrente que "es evidente que, en el caso que nos ocupa, con el ensanchamiento de la base imponible del Impuesto como consecuencia de la reversión de los deterioros de valor de participaciones en entidades, se está haciendo tributar a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades por una renta que no se ha producido ni desde un punto de vista contable, ni económico [...]".

5.3. La sentencia de instancia interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA], en particular, la relativa al principio de irretroactividad y el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE. Considera que el Tribunal de instancia yerra al aplicar la anterior doctrina en la medida en la que, según su criterio, la medida controvertida e introducida por el Real Decreto-ley 3/2016 constituye un supuesto de retroactividad plena o propia que afecta a derechos consolidados en el obligado tributario y que impacta en un elemento esencial del Impuesto, como es la base imponible.

### Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de octubre de 2022, habiendo comparecido la mercantil Ingabarsa, S.L., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], (ii) resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [ artículo 88.2.d) de la LJCA] y, adicionalmente, (iii) interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

### Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre sociedades

Con fecha 25 de julio de 2017, la sociedad Grentidem, S.L. presentó autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 con un resultado a ingresar de 78.749,01 euros. En dicha autoliquidación, efectuó una corrección al resultado contable de 1.407.668,06 euros en virtud de lo establecido en la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la redacción dada por el artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre. Conforme la citada disposición transitoria, debía integrarse cada año en la base imponible, al menos, una quinta parte de los deterioros de valor de participaciones en entidades que hubieran sido registrados y minorados de la base imponible antes de 2013.

El día 10 de abril de 2018, la mercantil presentó solicitud de rectificación de la anterior autoliquidación instando la eliminación de dicha corrección por considerar que la citada disposición transitoria decimosexta de la LIS era inconstitucional.

Con fecha 10 de mayo de 2018, la oficina gestora dictó acuerdo denegatorio, señalando que dicho órgano no era competente para dictaminar sobre la presunta inconstitucionalidad de la norma legal controvertida, pero sí de hacerla cumplir.

2º.- Reclamación económico-administrativa

Contra el anterior acuerdo, la mercantil interpuso reclamación económico-administrativa n.º 08/07206/2018 que fue igualmente desestimada mediante resolución de 8 de octubre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

3º.- Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con dicha resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número de Sala 3691/2020, número de Sección 1500/2020, ante la Sección Primera de la Sala de lo

Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y fue finalmente desestimado por sentencia de 29 de julio de 2022.

La sentencia, en lo que interesa al presente recurso, analiza las alegaciones sobre la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 en los fundamentos jurídicos quinto a séptimo. Así, en primer lugar y respecto de la eventual infracción del artículo 86 de la CE, el fundamento jurídico quinto de la sentencia da cuenta de la cuestión de inconstitucionalidad ya planteada en 2021 por la Audiencia Nacional, así como de su inadmisión por auto del Pleno del Tribunal Constitucional 20/2022 de 26 de enero, en el que se apreciaron déficits en la tramitación seguida por la Audiencia Nacional y en la justificación de los juicios de aplicabilidad y relevancia. En este punto, enfatiza la sentencia hoy recurrida que "[n]o se sirvió el Tribunal Constitucional, previsto o no el trámite, que sepamos, dar a la Sala consultante (empleamos el término en un sentido informal, más gráfico) la oportunidad de justificar adicionalmente aquellos dos juicios, cuidando de una debida tramitación en la instancia al efecto. Por lo que lo único que tenemos por ahora es que el Tribunal Constitucional, sometida que le ha sido la cuestión por órgano jurisdiccional, con el esfuerzo asociado a la decisión de cuestionar, ha rechazado de lleno considerar siquiera el fondo de la cuestión planteada. Estima esta Sala, con la mayor de las prudencias que le quepan, que, como mínimo, la cuestión atinente a la constitucionalidad de la norma con fuerza de Ley que aquí nos ocupa (en cuanto a la forma elegida para legislar, y a la vista de su entero contenido normativo, que va más allá de concreto aspecto que aquí enerva a la recurrente), desde la perspectiva por ello de vulneración del art. 86 CE, ha sido ya suscitada a la Corte Constitucional, con el resultado consabido, habiendo la misma decidido no abordarla [...]"

En el fundamento jurídico sexto, la sentencia analiza la denunciada vulneración del principio de capacidad económica y concluye que "la actora (que nos presenta un ejercicio impugnatorio exclusivamente abstracto, sin referencia a las concretas circunstancias del supuesto, que vayan más allá de haber revertido por quintas partes, linealmente, en el periodo a que se refiere la solicitud de rectificación de autoliquidación) no pone siquiera de manifiesto que dotare en su momento deterioros de valor contra bases negativas, engordándolas, de suerte que, en su caso, no hubiere aquí diferimiento o ahorro efectivo de impuestos en el período en que el deterioro resultó fiscalmente deducible. No se pone de relieve, en suma, que no haya aquí diferimiento fiscal cuya recuperación se exige, sino anticipo de impuestos, de suerte que el alegato de inconstitucionalidad, en términos de afrenta al principio de capacidad económica, se nos revela insuficientemente caracterizado. No, desde luego, con entidad bastante a los efectos de plantearse siquiera esta Sala cuestionar la constitucionalidad de la norma, dado su influjo en la resolución del supuesto, y las consecuencias (en términos constitucionales) de su aplicación".

Finalmente, en el fundamento jurídico séptimo, la sentencia aborda la alegación sobre la retroactividad de la disposición. Tras citar diversa jurisprudencia constitucional sobre la retroactividad propia o de grado máximo afirma lo siguiente:

"No es el presente supuesto de régimen normativo (el de la DT 16ª, en el extremo concretamente cuestionado por la recurrente, de obligatoria reversión lineal, por quintas partes, de deterioros contables deducidos en el pasado) de diáfana retroactividad plena, allí donde son varios los elementos peculiares que se ciernen sobre aquél (y que hemos venido destacando, incansablemente, hasta aquí):

-tratarse de una reversión inducida ya bajo el régimen transitorio inaugurado por la Ley 16/2013, para las mismas deducciones pasadas que aquí nos traen;

-suponer el presente una redefinición de los términos del anterior (que permanece y obliga igualmente a revertir las mismas deducciones pasadas), innovándolos sólo en parte, al imponer la reversión con independencia del incremento del valor contable de los fondos propios, o del reparto de dividendos;

-afectar aquél a la disciplina normativa del IS, y no a la definición misma del hecho imponible, sino a sus deducciones, aun con impacto evidente en la base imponible;

-consistir la deducción que nos ocupa en una práctica amparada en la legislación anterior al 1 de enero de 2013 en base a la evolución de valores teóricos contables, o valor en Libros, que suponía, en verdad, un diferimiento del Impuesto, lo que dificulta contemplar aquí sin más un supuesto de neta incidencia en derechos estricta y cabalmente adquiridos, o aun en relaciones plenamente agotadas (somos conscientes de posiciones doctrinales que afirman, desde la difusión de ideas descargada de responsabilidades jurisdiccionales, sin ambages aquí una retroactividad plena afectante a derechos definitivamente incorporados en el acervo patrimonial de la contribuyente);

-en fin, haber transcurrido ya tiempo notoriamente suficiente a la adaptación de las sociedades al nuevo régimen de no deducibilidad de los deterioros de cartera que nos ocupan, concediendo además el régimen transitorio aquí litigioso un periodo escalonado de cinco años a fin de consumir la reversión de lo deducido (en su misma esencia, no con carácter definitivo) en su día, bajo un régimen a la sazón claudicante. Lo que supone disponer la vuelta a la senda de no deducibilidad debidamente administrada en el tiempo, a fin de no impactar con violencia en las cuentas de las sociedades afectadas por la obligación normada.

Junto a lo anterior, el régimen que nos ocupa persigue (abordando ya la perspectiva del interés público concernido, y su capacidad de justificar la retroactividad de la norma, sea ésta del grado que sea aquí, sobre lo que igualmente hemos abundado ya de forma abierta precedentemente), con especial atención a grupos consolidados

y grandes empresas, evitar la doble deducibilidad de pérdidas, en un primer momento, en sede de la entidad o establecimiento permanente que los genera, y, con posterioridad, en sede del inversor o casa central. Imponiéndolo así la adaptación de la legislación española al contexto internacional. A lo que hay que sumar que la Comisión Europea calificó a esta deducción de pérdidas por deterioro de carteras de valores de ayudas de Estado, permitiéndose un aprovechamiento doble de las pérdidas que repugnaría a la justicia tributaria y habría de ser erradicado, al producirse, también, entre la residente en España y la matriz.

Por lo demás, y para acabar, por más que el detalle pueda parecer menor (sin serlo, lo hemos apuntado ya en la presente) el ejercicio impugnatorio en demanda, centrado exclusivamente en tratar de endosar a la disposición con fuerza de Ley tachas de inconstitucionalidad, consiste en un ejercicio estrictamente abstracto, sin detallar la concretas y específicas circunstancias en que la recurrente autoliquidó (más allá del obvio hecho de haber revertido la misma por quintas partes, de forma lineal, en cumplimiento del mandato legal), lo que dificulta sobremanera el juicio de constitucionalidad que en el fondo se pretende de esta Sala, desde su muy elemental vertiente de relevancia. [...]."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

4º.- Solicitud de suspensión de actuaciones

Con fecha 9 de mayo de 2023, la entidad recurrente presentó escrito en el que se ponía de manifiesto que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha dictado, con fecha 3 de marzo de 2023 y en el procedimiento 727/2019, auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. Y, entendiendo que su resolución es necesaria para el objeto del actual proceso, se interesaba la suspensión de las actuaciones hasta que el Tribunal Constitucional resolviera tal cuestión de inconstitucionalidad. Habiéndose dado traslado a la parte recurrida para la posible presentación de alegaciones al respecto, el Abogado del Estado -en escrito de 13 de junio de 2023- alegó que no se opone a la suspensión solicitada, como solución acorde con el ordenamiento jurídico y la economía procesal. No obstante, esta Sección de admisión acuerda no suspender la tramitación del recurso en este momento procesal, sin perjuicio de que pueda esperarse a la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad antes de la resolución del recurso por la Sección de enjuiciamiento, si así esta lo decide.

### Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, la recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 9.3, 31.1 y 86.1 de la CE, que disponen:

" Artículo 9

[...]

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[...]

Artículo 86

1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

[...]."

2. Todos ellos en relación con la disposición transitoria 16ª, apartado 3, de la LIS, en la redacción dada por el artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que establece:

"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 1 o 2 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."

#### **Cuarto.**

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, es posible por vía interpretativa la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

#### **Quinto.**

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque es susceptible de trascender al caso objeto del proceso y, por tanto, afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]. En este sentido, consta la presentación de diversos recursos de casación, preparados por diferentes entidades y que plantean cuestiones análogas (entre otros el n.º 8499/2022), así como procesos todavía en curso en otros órganos judiciales en los que, igualmente, se debate la conformidad con la Constitución del Real Decreto-ley 3/2016 y, particularmente, del artículo 3.1.2 del mismo en conexión con la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Entre dichos procesos, cabe resaltar especialmente el sustanciado como procedimiento ordinario n.º 727/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y en el que, reputándose suficientemente fundadas las dudas de constitucionalidad, se ha dictado auto de 3 de marzo de 2023 de planteamiento ante el Tribunal Constitucional de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016 por los que, respectivamente, se añadió una disposición adicional decimoquinta a la LIS y, en lo que a este recurso interesa, se modificó la disposición transitoria decimosexta de la norma.

En el litigio que nos ocupa, la sentencia de instancia rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad, por una parte, respecto del artículo 86.1 de la CE, sobre la consideración de que ya se suscitó previamente una cuestión de inconstitucionalidad en torno a esta norma y, si bien fue inadmitida por motivos formales ( ATC 20/2022, de 26 de enero), se entiende que, habida cuenta del esfuerzo asociado a la decisión de plantear la cuestión, el Tribunal Constitucional había rechazado de lleno considerar el fondo de la cuestión planteada.

La parte recurrente trae a colación la jurisprudencia constitucional sobre los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE y, particularmente, la proximidad de sus alegaciones con las analizadas en la STC 78/2020, de 1 de julio. En dicha sentencia se cuestionaba la constitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 en cuanto modificaba sustancialmente el régimen de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades para las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los diez millones de euros. Y el Tribunal Constitucional, analizando si la norma afectaba desde la perspectiva constitucional al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y aplicando los parámetros definidos en su consolidada jurisprudencia -esto es, el análisis (i) del tributo en el que incide la norma así como su naturaleza, estructura y función en el sistema tributario, (ii) de los elementos del tributo afectados por la norma controvertida y naturaleza y (iii) del alcance de la concreta regulación discutida-, concluyó que se producía, en efecto, la vulneración del límite material previsto en el artículo 86.1 de la CE. Pronunciamiento que, aunque no versa sobre la misma norma ni elemento del tributo que el discutido en el actual recurso, puede resultar significativo en el análisis del mismo.

En relación con la eventual vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, cabe considerar que, según la doctrina constitucional, dicho principio impone, por una parte, que el hecho imponible de los tributos revele una manifestación de riqueza y, por otra parte, que la determinación cuantitativa del gravamen tenga en consideración la capacidad económica, especialmente en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres, constituyen los pilares estructurales del sistema tributario, como sucede con el impuesto sobre sociedades [ vid. STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4]. En el presente caso, la parte recurrente argumenta que el

régimen legal discutido impone la integración en la base imponible del impuesto unos importes que no derivan de la existencia de renta ni desde un punto de vista contable ni económico en la medida en la que la participación cuyo deterioro se revierte no ha tenido un incremento de fondos propios, ni ha llevado a cabo una distribución de dividendos.

Finalmente, respecto del principio de irretroactividad y de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE, si bien existe abundante jurisprudencia constitucional y de este Tribunal Supremo que aborda esta materia, el presente litigio presenta ciertos perfiles propios puesto que, a diferencia de otros supuestos en los que lo relevante era el contraste entre la entrada en vigor de la norma y el devengo del impuesto [entre las más recientes, vid. las sentencias de 5 de julio de 2022 (rec. 7029/2020, ECLI:ES:TS:2022:2883), de 15 de noviembre de 2022 (rec. 5470/2020, ECLI:ES:TS:2022:4165) y de 27 de febrero de 2023 (rec. 2065/2021, ECLI:ES:TS:2023:800)], en el caso actual la modificación operada en la disposición transitoria decimosexta de la LIS se aplica a ejercicios de devengo futuro, pero afecta al tratamiento fiscal de determinadas provisiones por deterioro dotadas y deducidas en ejercicios pasados, para las que se impone una reversión lineal durante determinado periodo de tiempo.

Todas las circunstancias expuestas permiten apreciar, a juicio de esta Sección de admisión, la conveniencia de un nuevo pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada.

## Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

En relación con el escrito de solicitud de suspensión de actuaciones presentado por la mercantil recurrente, es preciso señalar que, apreciada la concurrencia de interés casacional objetivo, no procede, en este momento procesal, acceder a la suspensión instada.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 9.3, 31.1 y 86.1 de la Constitución Española en relación con la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

## Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

## La Sección de Admisión acuerda

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/8251/2022, preparado por el procurador don Manuel Infante Sánchez, en representación de la mercantil GRENTIDEM, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso n.º 1500/2020, sin que haya lugar a la suspensión de actuaciones solicitada.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, es posible por vía

interpretativa la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 9.3, 31.1 y 86.1 de la Constitución Española en relación con la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.