

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093149

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 698/2024, de 25 de abril de 2024

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. Incidencia de la STC 11/2024. El examen de los efectos que en el presente litigio debe tener la STC 11/2024 de 18 de enero de 2024, (NCJ067076) que declara la de inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disp. trans. decimosexta Ley 27/2014 (Ley IS) en la redacción dada por el RDL 3/2016, exige abordarlo en los mismos términos que la STS de 26 de julio de 2022, recurso n.º 7928/2020 (NFJ089254) efectuó el análisis de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la STC 182/2021, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. En el presente caso la recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 antes de dictarse la STC 11/2024, alegando desde el inicio que el apartado tercero de la disp. trans. decimosexta de la Ley 27/2014 (Ley IS) en la redacción dada por el RDL 3/2016, era inconstitucional, resulta evidente que estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 11/2024, por lo que debemos atenernos a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disp. trans. decimosexta de la Ley 27/2014, en la redacción dada por el RDL 3/2016, resolviendo la procedencia de la rectificación de la autoliquidación solicitada con devolución de los ingresos indebidos, y ello como si el art. 3.1.2 del RDL 3/2016, declarado inconstitucional y nulo no hubiese nunca existido, lo que comporta necesariamente la estimación del recurso de casación. La Sala resuelve que dada la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aplicados por la recurrente al confeccionar su autoliquidación, anulando la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS, ejercicio 2016, pues la referida autoliquidación no puede ser considerada una situación consolidada, y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del art. 3.1.2 del RDL 3/2016, que modificó el apartado tercero de la disp. trans. decimosexta de la Ley 27/2014, norma legal que debe ser interpretada y aplicada para resolver el recurso de casación, supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, además, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener la misma pretensión de rectificación de la autoliquidación, con argumentos jurídicos coincidentes con los que posteriormente han sustentado la declaración de inconstitucionalidad por lo que se estima el recurso y se ordena la devolución de los ingresos indebidamente efectuados en dicha autoliquidación, con los intereses que correspondan en cuanto ingreso tributario indebido [Vid., ATS de 5 de julio de 2023, recurso n.º 8251/2022 (NFJ090363) que planteó el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 9, 31 y 82.
Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. decimosexta.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 174.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 698/2024

Fecha de sentencia: 25/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8251/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/04/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 8251/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 8251/2022, interpuesto por el procurador don Manuel Infante Sánchez, en representación de la mercantil GRENTIDEM, S.L., 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, en el recurso núm. 1500/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada 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 núm. 1500/2020 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Sin dar lugar a la inadmisibilidad del recurso planteada por el Abogado del Estado, desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "GRENTIDEM, S.L." contra resolución del TEAR, de fecha 8 de octubre de 2020.

Segundo.

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas de la presente instancia".

Segundo. *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 anteriormente mencionada.

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"].

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".

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de octubre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de la mercantil Grentidem, SL, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Admisión e interposición del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, apreció que 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".

2. El procurador don Manuel Infante Sánchez, en la representación ya acreditada de la mercantil GRENTIDEM, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 20 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

(I) Alega, en primer término, la infracción del artículo 86.1 de la Constitución ["CE"] y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ["TC"] que lo interpreta.

Esgrime que el Tribunal de instancia, fundamentándose en la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional de fecha 23 de marzo de 2021 (rec. 575/2017) por parte del TC en virtud de Auto nº 20/2022, de fecha 26 de enero (CI 2448/202), afirma que: "[...] la cuestión atinente a la constitucionalidad de la norma con fuerza de Ley que aquí nos ocupa (...), 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. (...) No procede, por ello, hasta donde nos alcanza, el planteamiento (de nuevo) de cuestión por infracción del art. 86. CE, tal y como interesa la actora."

En este sentido, realiza un inciso para señalar que la inadmisión por parte del Tribunal Constitucional en Auto nº 20/2022, de fecha 26 de enero de 2022, de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en Auto de fecha 23 de marzo de 2021 (rec. 575/2017), a la que hace referencia el Tribunal a quo para desestimar el planteamiento de cuestión por infracción del art. 86.1 CE, estaba fundamentada en cuestiones formales y procedimentales, por lo que ese Auto no cerró las puertas a que el Tribunal Constitucional pudiera pronunciarse sobre la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, como así lo demuestra el hecho que el Pleno del Tribunal Constitucional haya acordado admitir a trámite, por providencia de 4 de julio de 2023, la cuestión de inconstitucionalidad número 2577-2023 planteada por la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 575-2017, y, por providencia de 18 de julio de 2023, la cuestión de inconstitucionalidad número 2800-2023 planteada por la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 727- 2019, ambos en relación con el artículo 3, Primero, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.1 CE.

Centrándose ya en el caso que nos ocupa, a juicio de la parte recurrente, la sentencia infringe el artículo 86.1 CE, referido a los límites del uso del Real Decreto Ley, así como la jurisprudencia que viene interpretando de manera sistemática este artículo de la CE (entre otras, sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, 100/2012, 83/2014 y 78/2020), por los motivos siguientes:

(i) Por una parte, no concurre la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que justifica la utilización del Real Decreto-ley.

Alega que de la Exposición de motivos del propio Real Decreto-Ley parece desprenderse que la justificación para la utilización del decreto-ley es la reducción del déficit público, el aumento de la recaudación y el equilibrio presupuestario. Sin embargo, este déficit recaudatorio no es un problema sobrevenido, que justifique la necesidad de acudir a la figura del decreto-ley, pues el mismo venía provocado por la crisis económica sufrida años atrás que impactó negativamente en la economía española, la cual, tal y como se constata en el propio decreto-ley, "desde el cuarto trimestre de 2013 (...) ha recuperado una senda de crecimiento económico".

Tampoco justifica acudir a esta figura la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establece que España no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de julio de 2013 del Consejo, cuando precisamente dicha Decisión era conocida por el Estado desde mediados de julio de 2016, sin que hiciera nada al respecto, cuando pudo haber tramitado, por el procedimiento de urgencia y en lectura única, una ley ordinaria, más aún cuando era conocedor de los requerimientos comunitarios de déficit excesivo desde 2013.

(ii) Y, por otra, porque introduce modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades que afectan a la distribución de la carga tributaria entre la generalidad de los contribuyentes, no inciden tan solo sobre las sociedades y entidades con una elevada cifra de negocios, sino que afectan a todos los contribuyentes de este Impuesto.

Afirma que no hay duda de que el Real Decreto-ley 3/2016 vulnera el límite material, al afectar al derecho de contribuir, siendo el Impuesto sobre Sociedades un pilar estructural de nuestro sistema tributario. Además, las medidas aprobadas afectan a la base imponible del Impuesto, elemento esencial del tributo.

Considera que el Tribunal a quo infringe la jurisprudencia establecida por el TC, entre otras, en su STC de fecha 1 de julio de 2020, nº 78/2020, recurso 1021-2019, en la que declara inconstitucional el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, cuyos fundamentos resultan totalmente aplicables al Real Decreto-ley 3/2016 aquí cuestionado. En su fallo, el TC considera que las modificaciones tributarias introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 vulneran el artículo 86.1 de la Constitución Española, que establece que un real decreto-ley no puede afectar

a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, entre los que se encuentra el " deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del artículo 31.1 CE. La sentencia concluye que al afectar el decreto-ley al Impuesto sobre sociedades, que es uno de los principales del sistema tributario español, y dada la entidad de la modificación, el decreto afecta al deber de contribuir.

(II) Aduce, en segundo lugar, la infracción del artículo 31 de la CE y de la jurisprudencia del TC que lo interpreta.

Señala que, de la jurisprudencia que ha interpretado esta norma, se desprende que, cuando el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir " al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica", de este mandato no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir, sino también un derecho correlativo, que "esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad" (STC 182/1997, STC 107/2015), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica" (STC 194/2000, STC 193/2004), y es evidente que la medida introducida en el Impuesto de Sociedades tiene un efecto demoledor para el obligado tributario, como es que se está sometiendo a gravamen una renta inexistente, dado que lo que fue deducible en ejercicios anteriores a 2013 se convierte en ingresos fiscales en 2016, aunque la participación no recupere su valor.

La obligación de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al menos una quinta parte cada año de los deterioros de valor de participaciones en entidades que hayan sido registrados y minorado la base imponible con anterioridad a 2013, vulnera el principio de capacidad económica, porque con dicha obligación de reversión se está haciendo tributar al contribuyente por una renta que no se ha producido, ni desde un punto de vista contable ni desde un punto de vista económico, ya que la participación cuyo deterioro se revierte no ha tenido un incremento de fondos propios ni ha llevado a cabo una distribución de dividendos.

En el caso que nos ocupa, la recurrente tuvo un resultado en el ejercicio 2016 de 116.419,09 € que, tras las correcciones por Impuesto sobre Sociedades, quedó cifrado en -16.094,57 €, tal y como resulta de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades que obra en autos (casilla 501 del Modelo 200), y, pese a ello, tuvo que tributar por una capacidad económica inexistente, en concreto, resultó una cuota a ingresar de 78.749,01 € (casilla 621 del Modelo 200).

A ello hay que añadir que el Real Decreto-Ley 3/2016 introdujo, a parte de la reversión, límites más restrictivos a la compensación de bases imponibles negativas, que agravaron aún más el resultado del impuesto de la recurrente, pues tenía bases imponibles pendientes de compensar de ejercicios anteriores por importe de 22.639.720,82 € (casilla 670 del Modelo 200) cuya aplicación se vio restringida por las limitaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, viéndose la misma en la circunstancia de tener que tributar por una base imponible irreal y no generada de 367.384,07 € (casilla 552 del Modelo 200), que le generó una cuota a ingresar de 78.749,01 €, teniendo que tributar claramente por una capacidad inexistente.

Considera que con la aplicación de esta medida de reversión se está llegando a lo paradójico de obligar a pagar por haber perdido dinero en años anteriores, en un Impuesto que grava los beneficios, como es el Impuesto de Sociedades, lo que choca frontalmente con el citado principio de capacidad económica.

(III) Esgrime, en tercer lugar, la infracción del artículo 9.3 de la CE y de la jurisprudencia del TC que lo interpreta.

Afirma que, con la medida de reversión de los deterioros de cartera deducidos fiscalmente con anterioridad a 1 de enero de 2013, introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, se modifica retroactivamente un régimen fiscal de derecho transitorio, introducido en la Ley del Impuesto de Sociedades por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, al eliminar la deducibilidad fiscal de este tipo de deterioros.

Añade que la medida entra en vigor el día 3 de diciembre de 2016, resultando aplicable al propio ejercicio 2016, tres semanas antes de que concluya el periodo impositivo para muchos contribuyentes del Impuesto de Sociedades (31 de diciembre), como es el caso de la recurrente.

A su entender, la norma cuestionada vulnera el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales establecido en el artículo 9.3 CE, atendiendo a que existen derechos subjetivos adquiridos -los deterioros de cartera que resultaron deducibles con anterioridad a 1 de enero de 2013 se debían reinvertir en la medida en que se recuperase el valor de la participación- y la retroactividad de la norma los suprime -la medida introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016 obliga a las entidades a incorporar en su base imponible 1/5 del deterioro contabilizado y deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013, o sea, estamos ante una reversión objetiva y obligatoria, aunque los fondos propios de la entidad participada no aumenten, es decir, se mantengan o incluso disminuyan-.

Con cita de la STC 197/1992, afirma que en el caso que nos ocupa se da la retroactividad prohibida en el art. 9.3 CE, al afectar la medida introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016 a derechos ya consolidados en el obligado tributario e incluso de períodos prescritos en el ámbito de la fiscalidad, pues la medida exige revertir dotaciones practicadas en ejercicios prescritos. Es evidente que la norma aquí cuestionada atenta al principio de seguridad jurídica y a la confianza de los ciudadanos, pues nos hallamos ante una disposición legal que pretende anular efectos a situaciones producidas con anterioridad, es lo que el Tribunal Constitucional denomina

"retroactividad auténtica", en cuyo caso la prohibición de retroactividad opera plenamente. En palabras del propio Tribunal, éste es " el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado a las normas fiscales" (STC 197/1992).

Sostiene que la medida establecida entra en colisión asimismo con el principio de seguridad jurídica, pues se revierte un gasto que era calificado como deducible en ejercicios anteriores a 1 de enero de 2013, aunque no se den los requisitos previstos en la normativa que regulaba dicho gasto para su reversión, de tal manera que, lo que era deducible en periodos previos a 1 de enero de 2013, deja de ser deducible en los ejercicios 2016 y siguientes.

Respecto al principio de protección de la confianza como límite de la retroactividad, cabe traer a colación la STC 150/1990 y afirma que aprobar una medida con tal trascendencia en la cuota del impuesto tres semanas antes de que concluya el periodo impositivo para muchos contribuyentes del Impuesto de Sociedades (31 de diciembre), afecta claramente a la planificación fiscal de las empresas y sobre todo a su seguridad jurídica, porque el resultado planificado o esperado en relación a las operaciones del ejercicio, no tendrá nada que ver en aquellos contribuyentes a los que el nuevo sistema de reversión les afecte en mayor medida.

En las previsiones de la entidad recurrente, a principios de diciembre de 2016, con una base negativa, no se contemplaba un ajuste a la base de 1.407.668,06 € (casilla 00333 del Modelo 200). De hecho, de no haberse introducido las medidas cuestionadas, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2016 habría sido de -40.283,99, con un resultado a devolver de -1.803,32 €, frente al efectivamente ingresado por importe de 78.749.01 €.

Por otra parte, no concurren claras exigencias de interés general ni graves motivos del bien común que justifiquen que el principio de seguridad jurídica deba ceder en el caso que nos ocupa ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, por lo que debe concluirse que la medida retroactiva no es razonable.

La dudosa justificación para esta medida se puede encontrar ya en la Exposición de motivos del Real Decreto-ley, que señala la necesidad de introducir reformas tributarias que incrementen la recaudación y que las medidas para conseguir dicho objetivo se enmarcan en las recomendaciones recibidas de organismos internacionales, incluida la Unión Europea.

Al mismo tiempo, se adopta una segunda medida, que es la de considerar no deducibles las pérdidas procedentes de las transmisiones de participaciones en sociedades (en las que se tenga una participación cualificada). Básicamente, estas son las sociedades que, en el pasado, seguramente generaron los deterioros de cartera que en su momento fueron deducibles y ahora se deben recuperar. Solo serán deducibles las pérdidas procedentes de la extinción de la sociedad.

Todo ello evidencia, a su juicio, que la Disposición Transitoria Decimosexta de la Ley 27/2014 ha acarreado, retroactivamente, un incremento de la deuda tributaria no previsible y carente de justificación, lo que debe conducir a estimar que se ha producido una vulneración, del principio de seguridad jurídica.

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] Como consecuencia de las infracciones normativas y jurisprudenciales en que incurre la sentencia recurrida, procede estimar íntegramente el presente recurso de casación; anular en todo la mencionada sentencia; y, de conformidad con el régimen jurídico expuesto en este escrito, estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, con imposición de costas a la Administración demandada. Asimismo, y de conformidad con lo previsto en el artículo 93.4 LJCA, se solicita la imposición de las costas de esta casación a la Administración demandada".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] 1º) Estimar íntegramente el recurso de casación, anular la sentencia recurrida, y estimar en su totalidad el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia, con imposición de costas a la Administración demandada.

2º) Condenar a la Administración demandada, además, el pago de las costas generadas por este recurso de casación".

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 30 de octubre de 2023.

Advierte, con carácter preliminar, que sin perjuicio de defender la constitucionalidad de la norma objeto de la cuestión casacional, no renuncia al trámite alegatorio especial del art. 35.2 LOTC.

(I) Alega que los límites materiales del Decreto-ley no han sido vulnerados por el RDL.

En primer lugar, hace notar que no se crea una obligación legal (la reversión de pérdidas por deterioro ya tenía regulación en la LIS), sino que se modifica o modula la forma como dicha reversión habrá de tener lugar.

En segundo lugar, la pérdida sufrida o el beneficio obtenido (la auténtica manifestación de capacidad económica -o "discapacidad" si se trata de pérdidas; en definitiva, una mayor o menor capacidad-) 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, ya porque se transmitan esos valores representativos, ya porque se produzca la extinción de la entidad participada. Entre tanto, el régimen examinado, como el modificado por él, tiene carácter provisional y está sujeto a reversión o ajuste. Hasta ese momento final (desinversión o extinción de la sociedad participada), lo que se produce es, en aplicación del principio de prudencia, un examen periódico del valor de las participaciones que puede revelar la posibilidad (más o menos probable) de que se produzca una pérdida en el futuro.

Además, el elemento esencial a tener en cuenta -y que lo diferencia de otros supuestos concretos que fueron objeto de sentencias del TC, como la relativa al Real Decreto-ley 2/2016- es que, con carácter previo a la reversión obligatoria por quintas partes y precisamente como presupuesto de ella, la recurrente se benefició de una deducción fiscal consecuente con el deterioro de las participaciones. Es decir, en su base imponible computó una pérdida, una menor "renta", que en realidad no se correspondía con la renta de aquel o aquellos ejercicios, pues mantuvo las participaciones en cartera. De este modo, en esos ejercicios tributó por debajo de lo que su efectiva capacidad económica habría determinado. Lo que hace la medida introducida en el RDL es incrementar la base imponible de los cinco ejercicios en que debe aplicarse en la misma medida (en conjunto) en que tuvo lugar aquella reducción. De hecho, la deducción fiscal de esos deterioros fue posible durante varios ejercicios (desde 2008 hasta 2012) al permitirse un apartamiento 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).

Difícilmente puede entenderse producida la afección esencial del deber constitucional de contribuir, dada la naturaleza, finalidad y entidad de la reforma de la RPD. No se grava una capacidad económica cuya existencia se niega, sino que se revierte el efecto de una "discapacidad" fiscal puramente provisional o prospectiva, no real sino apreciada, conforme a una opción normativa que se adoptó en determinado momento. Pero que no constituía la consecuencia tributaria de una pérdida real.

(II) No existe vulneración del principio de capacidad económica. La medida legislativa cuestionada no lesiona el principio de capacidad económica, pues se trata de integrar en la base imponible el importe de unas pérdidas que fueron estimadas en el pasado y que entonces minoraron la base imponible, siendo así que tales pérdidas no han sido "realizadas" -pues en el ejercicio relevante la inversión de cartera se mantiene en el activo de la recurrente-.

En otras palabras, es la renta no gravada en su día la que ahora revierte a la base imponible (pues en su día esa renta dejó de gravarse por ser igual al importe de la estimación del deterioro del valor de la inversión en participaciones). Si el beneficio contable del período impositivo en el que se produjo la deducción del gasto por deterioro se vio minorado en el importe de éste y, en consecuencia, no resultó gravado, en el momento de la reversión (una quinta parte, en realidad, durante cinco ejercicios) se restituye a la base imponible el mismo importe que no se gravó en aquel momento. Luego se grava ahora una manifestación de la capacidad de contribuir del contribuyente de existencia indudable, cuyo gravamen se vio pospuesto en el tiempo, en beneficio de dicho contribuyente.

(III) Aduce que no existe vulneración del principio de irretroactividad y seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

A) La DT16 introducida por el RDL, en cuanto a la reversión por deterioro (RPD), se aplica con carácter prospectivo: a los impuestos devengados con posterioridad a su entrada en vigor. Literalmente, " 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".

Y es que la deducción del deterioro estimado en la base imponible y su posterior reversión a la misma son hechos distintos, aunque el segundo sea consecuencia del primero. Ahora bien, la reversión que impone el RDL sólo ha de hacerse una vez que éste hubo entrado en vigor, lo que excluye la retroactividad o afectación a situaciones consolidadas.

Cita la STS 27 de febrero de 2023 (RC 2065/2021). Al margen de la cuestión de la afectación a situaciones jurídicas consolidadas, es claro que el devengo del IS del ejercicio 2016 tuvo lugar el 31 de diciembre de ese año, una vez entrada en vigor la norma en cuestión. La exigibilidad tuvo lugar después, obviamente, durante el plazo para la presentación de la autoliquidación en período voluntario. Como mucho, pues el RDL se publicó y entró en vigor una vez iniciado el período impositivo, produciría efectos retroactivos en grado mínimo -esto es, retroactividad impropia-.

En lo que respecta a la confianza legítima y a la seguridad jurídica, su afectación se producirá cuando el cambio normativo afecte a situaciones jurídicas consolidadas. Sucede que no hay en el caso tal clase de situaciones: los deterioros, por su propia naturaleza, no se consolidan en la medida en que, una vez deducidos, es conocido que pueden tener que ser revertidos, bien cuando se recupere el valor de la participación, bien cuando se transmita la misma o la sociedad participada se extinga (dependiendo siempre de la evolución de su valor). Como gastos fiscalmente deducibles tenían, frente a otros, una particularidad, consistente en que debían revertir a la base imponible cuando desaparecieran las circunstancias que los motivaron. Lo que viene a introducir el apartado tercero

de la DT16 es una modulación de esta reversión, que se hace ahora obligatoria en un importe mínimo del deterioro deducido por quintas partes, pero manteniendo la pendencia de la situación hasta que la inversión se deshaga.

La deducción fiscal del deterioro que permitía la ley hasta 2013 y que ahora revierte no corresponde a ejercicios consolidados y prescritos. No se trata de un beneficio fiscal consolidado, definitivamente incorporado al patrimonio del contribuyente y que ahora, por el RDL, haya que devolver pues, como se ha señalado, aquella deducción obedeció a un ajuste temporal, sujeto a ulteriores operaciones. Esa sujeción a vicisitudes futuras se mantiene. Por tanto, no cabe aceptar que los deterioros, como gastos fiscalmente deducibles, supusieron una situación consolidada y que su reversión se viese impedida por la prescripción. Cuando se dieran las circunstancias señaladas por la normativa del IS tales deterioros habrían de integrar la base imponible, con independencia del tiempo transcurrido.

Subsidiariamente, alega la concurrencia de interés común o general capaz de justificar una retroactividad de la norma en grado máximo. A efectos puramente dialécticos, para el caso de que se llegara a considerar que el RDL tiene, en cuanto a la RPD, una eficacia retroactiva en grado máximo - quod non-, concurrirían razones de interés común o general que la justificarían. Al respecto, cita la doctrina de la STC 121/2016, de 23 de junio, fundamento jurídico 4.

Afirma que constituye un interés común o general relevante satisfacer la necesidad de realizar fuertes ajustes presupuestarios y la consecución del inexcusable objetivo de estabilidad presupuestaria derivado del marco constitucional y de la Unión Europea. El 2 de agosto de 2016, el Consejo adoptó una 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". Fijaba una senda de ajuste del déficit que exigía que España alcanzara un déficit del 4,6 % del PIB en 2016, del 3,1 % en 2017 y del 2,2 % en 2018. Además, se establecía un plazo -15 de octubre de 2016- para que España adoptara medidas efectivas y presentara al Consejo de la Comisión un informe sobre las medidas tomadas en respuesta a dicha Decisión. El incumplimiento de la advertencia y de los objetivos fiscales marcados podía dar lugar a diferentes y muy relevantes consecuencias (multas desde el 0,2 al 0,5 % del PIB, posible suspensión de compromisos o pagos de los Fondos Estructurales, posible solicitud al Banco Europeo de Inversiones para que reconsiderara su política de préstamos hacia el Estado miembro, etc.).

En definitiva, la situación hacía imprescindible garantizar el cumplimiento de los objetivos de déficit marcados por el Consejo para los años 2016 y 2017, y a ello se enderezaron las medidas de los Reales Decretos-leyes 2/2016 y 3/2016.

Concluye que su posición acerca de la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

"[...] 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, el 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, es conforme al ordenamiento constitucional.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

Quinto. *Vista pública, señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso y suspensión del señalamiento.*

Por providencia de 3 de noviembre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 6 de febrero de 2024.

Por providencia de 6 de febrero de 2024, se acordó la suspensión del señalamiento hasta la publicación en el BOE de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 11/2024, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad número 2577/2023, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Sexto. *Traslado a las partes para alegaciones de la STC núm. 11/2024, de 18 de enero de 2024 , y nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

1. Por providencia de la Sala de fecha 26 de febrero de 2024, se dispuso:

"Dada cuenta; habiendo tenido constancia la Sala de la publicación en el BOE número 45, del día 20 de febrero de 2024, de la STC número 11/2024, de 18 de enero de 2024 en la cuestión de inconstitucionalidad número

2577/2023 planteada por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, únase una copia a las presentes actuaciones y dese traslado a las partes por un plazo de diez días, para que puedan formular alegaciones sobre el alcance y efectos de dicha sentencia para la resolución del presente recurso de casación. Transcurrido dicho plazo dese cuenta".

2. El procurador don Manuel Infante Sánchez, en la representación ya acreditada de Grentidem, SL, presentó escrito fechado el 11 de marzo de 2024, en el que alega:

"[...] al entender de esta parte, y en lo que se refiere a la vulneración del artículo 86.1 CE por el Real Decreto-ley 3/2016, debería procederse a estimar el presente recurso de casación, casando y anulando la sentencia de instancia impugnada, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña que desestimó la reclamación interpuesta contra el Acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2016, anulando el mismo por inconstitucionalidad y nulidad 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, con reconocimiento del derecho de mi mandante a la devolución de los ingresos indebidos efectuados por el concepto del IS de 2016, incrementados en los intereses de demora correspondientes, por aplicación de la sentencia del TC de fecha 18 de enero de 2024 .

Mientras que en lo referente a la infracción de los art. 31.1 y 9.3 CE, sobre la que no se pronuncia el TC por no haberse planteado su posible vulneración por la Audiencia Nacional en la cuestión de inconstitucionalidad número 2577/2023, debería procederse por este Tribunal a fijar doctrina jurisprudencial consistente en determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con 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, y resolver las pretensiones del litigio con aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida, ello sin perjuicio de que el TC ha declarado inconstitucional el 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".

3. A su vez, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito fechado el 14 de marzo de 2024, en el que solicita a la Sala:

"[...] tenga por evacuado el trámite conferido, y previos los trámites pertinentes, con admisión, en su caso, del recurso, en la sentencia que se dicte, aunque anule el acto impugnado por aplicación de la STC 11/2024, acuerde la devolución del expediente administrativo a la Administración tributaria para la tramitación íntegra por la misma del procedimiento de rectificación de la autoliquidación con arreglo a la nueva situación jurídica derivada de esa sentencia".

4. Por providencia de la Sala de 21 de febrero de 2024, se señaló nuevamente para deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de abril de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 3042, de 29 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1500/2020, promovido por Grentidem, SL, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. 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.

2.2. 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.

2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con dicha resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo, que se registró con el núm. 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, subraya 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 periodo 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.

Segundo. *Cuestión de interés casacional.*

Por auto de 5 de julio de 2023, la Sección Primera de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

"[...] 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".

Tercero. Marco normativo.

La disposición transitoria decimosexta, apartado 3, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, 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. Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero de 2024 .

El Pleno del Tribunal Constitucional, en sentencia 11/2024, de 18 de enero de 2024, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el art. 3.1, apartados uno y dos, 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, por posible vulneración del art. 86.1 CE, ha declarado "[...] que la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, 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, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto".

La STC 11/2024, de 18 de enero, cit, tras referirse en su fundamento jurídico primero al objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes, y recordar en su fundamento jurídico segundo la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria, se pronuncia en los siguientes términos sobre la aplicación al caso de la doctrina expuesta:

"3. Aplicación al caso. Vulneración del art. 86.1 CE, por exceder el límite material del decreto-ley.

A) La aplicación de la doctrina expuesta en el fundamento jurídico anterior nos exige analizar los siguientes aspectos de las medidas tributarias cuestionadas por el órgano judicial:

a) El tributo al que se refieren es el impuesto sobre sociedades, que constituye un "pilar básico de la imposición directa en España" (preámbulo de la LIS, apartado I, párrafo primero) y una "pieza básica del sistema tributario" [SSTC 73/2017, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a)].

b) Los elementos del tributo modificados son la base imponible (art. 10 LIS), en el caso de las restricciones a la compensación de bases imponibles negativas y de la obligación de revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores; y la cuota líquida (art. 30 LIS), en el caso del límite fijado a las deducciones por doble imposición. Las normas debatidas incrementan ambos parámetros, que son estructurales en el impuesto sobre sociedades, pues con ellos se mide la capacidad económica gravada por esta figura (base imponible) y se concreta la cuantía de la obligación tributaria principal (cuota líquida).

c) Por último, respecto del alcance de las modificaciones, el preámbulo del Real Decreto-ley 3/2016 (apartado II, párrafo segundo) las considera "de relevancia". Esto se confirma a la vista del "Informe de los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las administraciones públicas: proyecto de presupuestos generales del estado 2017" elaborado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal el día 25 de abril de 2017 con base en el mandato previsto en el art. 17.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. En dicho informe se hace constar lo siguiente:

"El proyecto de presupuestos generales del Estado para 2017 (en adelante, PGE) prevé un incremento de los ingresos tributarios totales antes de cesión de un 7,9 por 100 respecto al cierre de 2016. Este incremento se basa, fundamentalmente, en el dinamismo de las principales variables macroeconómicas, así como en los efectos de las medidas normativas aprobadas en el Real Decreto-ley 3/2016 (dichas medidas están detalladas en el recuadro 1). Los ingresos tributarios que corresponden finalmente al Estado aumentan un 7,2 por 100, resultado de la incidencia del sistema de financiación" (pág. 18).

El recuadro 1 al que se refiere el párrafo extractado recoge la previsión de impacto recaudatorio de las medidas cuestionadas, en los términos siguientes (cursiva añadida):

"1) Medidas relativas al impuesto sobre sociedades [...]"

a) Limitación bases imponibles negativas y de la deducción por doble imposición. La compensación de las bases imponibles negativas se limita al 25 por 100 y 50 por 100, según la cifra de negocios de las empresas, para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Cabe recordar que esta medida ya había estado en vigor hasta el año 2015. Además, se establece un nuevo límite para la aplicación de deducciones por doble imposición generadas o pendientes de compensar, que se cifra en el 50 por 100 de la cuota íntegra. El Gobierno ha facilitado información sobre el impacto de esta medida, estimado en 2220 millones de euros.

b) Reversión de las pérdidas por deterioros. Hasta 2012 eran fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de la participación en fondos propios. Desde 2013 dejan de ser fiscalmente deducibles, pero se mantenía el deterioro dotado hasta ese año (Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras). Con efectos desde 2016 se obliga a la reversión en un plazo de cinco años del stock de las provisiones dotadas hasta 2012. El Gobierno cuantifica la medida en 2000 millones de euros para 2017." (pág. 19).

Como indica el citado informe, el Gobierno atribuyó a las concretas medidas cuestionadas en el presente proceso un impacto recaudatorio adicional de 4220 millones de euros en 2017 (de los que 2220 millones de euros correspondían al límite a la compensación de bases imponibles negativas y a las deducciones por doble imposición de las grandes empresas - art. 3.1, apartado primero del Real Decreto-ley 3/2016-; y 2000 millones de euros a la reversión de las pérdidas por deterioros -art. 3.1, apartado segundo-). Dado que el presupuesto de dicho año estimaba la recaudación del impuesto sobre sociedades en 24 399 millones de euros (Ministerio de Hacienda y Función Pública: "Presentación del proyecto de PGE para 2017", pág. 152), se colige que el aumento de la recaudación que se calculó obtener gracias a las normas discutidas fue de un 21 por 100.

Por su parte, el "Informe anual de recaudación tributaria año 2016" elaborado por la AEAT afirma lo siguiente (cursiva añadida):

"La base imponible agregada de los principales impuestos aumentó un 4,3 por 100, casi dos puntos más que el año anterior. Una parte significativa de esta subida se relaciona con el impacto alcista que sobre la base del impuesto sobre sociedades tuvieron las medidas adoptadas en el Real Decreto-ley 3/2016." (pág. 7).

Por consiguiente, tanto el preámbulo de la norma como las previsiones recaudatorias que la acompañaban coincidían en que las medidas cuestionadas tenían un notable impacto recaudatorio.

B) En este sentido, cabe apreciar una estrecha conexión entre el Real Decreto-ley 2/2016 y el Real Decreto-ley 3/2016 ahora analizado. Así lo subraya tanto el abogado del Estado, cuando enmarca ambas normas en las medidas para la reducción del déficit exigidas por el Consejo de la Unión Europea, como el preámbulo (apartado I) del Real Decreto-ley 3/2016, cuando afirma lo siguiente (cursiva añadida):

"En este sentido, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades, incorporando a las arcas públicas el deseable volumen de ingresos, para favorecer el cumplimiento de los objetivos marcados a nivel de la Unión Europea.

Ahora, con este real decreto-ley se adoptan diversas medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas que vienen a completar las contenidas en aquel y que guiarán a la economía española por una senda de crecimiento y creación de empleo, compatible con el cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal alcanzados en el ámbito de la Unión Europea."

Como exponen los párrafos transcritos, el Real Decreto-ley 3/2016 viene a "completar" las medidas del anterior Real Decreto-ley 2/2016, referidas a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, que son pagos a cuenta o anticipos del impuesto definitivo, que se van ingresando a lo largo del periodo impositivo. La recaudación adicional derivada del incremento de tales pagos era provisional, salvo que viniera acompañada de una modificación

de las normas que determinan el cálculo de la obligación tributaria principal. De no ser así, los contribuyentes podrían recuperar lo anticipado mediante los pagos fraccionados cuando, al año siguiente, presentasen la declaración-liquidación del impuesto, obteniendo las devoluciones correspondientes.

Precisamente, las medidas del Real Decreto-ley 3/2016 aquí controvertidas tienen el efecto de incrementar la cuantificación definitiva del impuesto sobre sociedades y consolidar así el aumento de recaudación derivado de los mayores pagos fraccionados establecidos en el Real Decreto-ley 2/2016. Para ello, la norma controvertida en el presente proceso modifica, por un lado, la base imponible (reduciendo la compensación de bases imponibles negativas y obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores), aumento que se traducirá en una mayor cuota líquida; y, por otro, incide directamente sobre esta última, al limitar las deducciones por doble imposición que se pueden restar de la cuota íntegra para obtener la cuota líquida.

En suma, las medidas reguladas en los preceptos que se cuestionan en este proceso 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, afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo.

C) No obstan a la conclusión anterior los argumentos que esgrime de contrario el abogado del Estado. Respecto de que las medidas enjuiciadas solo tienen un efecto temporal de anticipar la recaudación, en la STC 78/2020 ya concluimos que un alza en los pagos fraccionados, que son provisionales por naturaleza, "durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (fundamento jurídico 5). Por consiguiente, el que en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros no excluye que afecten al deber de contribuir.

Tampoco puede acogerse el argumento de que las reglas cuestionadas se limitan a introducir un "cambio de mecánica" en relación con obligaciones preexistentes. Es cierto que la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en el pasado y el endurecimiento de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas operan sobre normas que ya estaban vigentes cuando se aprobó el Real Decreto-ley 3/2016. Pero la clave es que, por su objeto, contenido y relevancia, confirmada en el preámbulo y en las previsiones de impacto recaudatorio, son medidas que no podían aprobarse mediante dicho instrumento normativo.

En definitiva, si el Real Decreto-ley 2/2016 afectaba al deber de contribuir, por modificar de manera sustancial la cuantificación de los pagos fraccionados (a cuenta) del impuesto sobre sociedades, a fortiori lo hace el Real Decreto-ley 3/2016, que hace lo propio respecto de la obligación tributaria principal, con medidas que "vienen a completar las contenidas en aquel" (apartado I del preámbulo).

En consideración a todo lo expuesto, debemos concluir que, con la aprobación mediante decreto-ley de los preceptos cuestionados, se ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE, vulnerando lo dispuesto en el art. 86.1 CE, por lo que se declaran inconstitucionales y nulos".

Con anterioridad al fallo, precisa en el fundamento jurídico cuarto los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad en los siguientes términos:

"4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]."

Concluye en su fallo:

"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, 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, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto".

Quinto. *Incidencia de la STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, en este recurso de casación.*

1. Dado que el debate traído a sede casacional deriva de un recurso interpuesto antes de ser dictada la STC 11/2024, de 18 de enero, se trata de determinar si estamos ante una situación susceptible de ser revisada con fundamento en la referida sentencia, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, 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.

Concedido a las partes el plazo de diez días para efectuar alegaciones acerca de la incidencia de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional en este recurso, han efectuado las alegaciones que constan unidas a las actuaciones.

Ya hemos visto que la STC 11/2024, de 18 de enero, se pronuncia en los siguientes términos sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad:

"[...] Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]"

2. El examen de los efectos que en el presente litigio debe tener la STC 11/2024, que declara la de inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, exige abordarlo en los mismos términos en que se efectuó por esta Sala - STS de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020)- el análisis de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL., sentencia que, incluso, aparece citada en el fundamento jurídico cuarto de la STC 11/2024, que ahora se analiza.

Por ello, procede remitirnos a los razonamientos efectuados por esta Sala en su sentencia de 26 de julio de 2022, cit, por resultar plenamente aplicables al presente recurso, en los que se declara:

"[...] Sin embargo, la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.

Por otra parte, no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada. Así lo exige el art. 161.1.a) de la CE al establecer que

"[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]", mandato que reitera el art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), al disponer que "[...] En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales [...]". Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha

establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40.2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]"

Aun así, es cierto que el marco jurídico del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea algunas dificultades interpretativas, dada la existencia de pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se modulan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, con alcance variable, pero también de otros muchos en los que no se hace. Así, cabe citar entre otras, las siguientes sentencias en las que el Tribunal Constitucional ha indicado de manera expresa la modulación de sus efectos sobre situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes: la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11º; STC 180/2000, de 29 de junio, FJ 7º; STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9º; STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9º; STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8º; STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7º; STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6º; STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11º; STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11º c); STC 92/2017, de 6 de julio, FJ 3º a); STC 140/2016, FJ 15º b); STC 227/2016, de 22 de diciembre, FJ 6º a); STC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3º b); STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º; STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5º a) 31 y, por último, la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6º. Pero junto a estas sentencias, cabe recordar que con carácter general esta limitación no se efectúa, y cuando se hace, lo es con alcance variable.

Los efectos que en el presente litigio debe tener la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, exige examinar, en primer lugar, la delimitación que se contiene en su FJ 6º que dice así [...].

Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos "[...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]".

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro futuro, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre "[...]" (FJ 6ª). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la

declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en qué medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6º de la STC 182/2021, ya sea la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación ex art. 120.3 LGT, a la fecha de la STC 182/2021. Dejando al margen estas cuestiones, y limitándonos al presente litigio, es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo, en el ámbito de lo dispuesto en el art. 174.5 LGT que establece:

"[...] En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad [...]."

Por tanto, la liquidación con clave valor del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de ... euros, correspondiente a la transmisión por compraventa en escritura de 22 de enero de 2016 de la finca con referencia catastral NUM000 del municipio de Campins, fue recurrida en recurso de reposición presentado el día 1 de marzo de 2017 y contra la desestimación presunta por silencio administrativo del mismo, se interpuso recurso contencioso-administrativo estimado por la sentencia que es objeto del presente recurso de casación. Luego, a la fecha de la STC 182/2021, de 26 de octubre, es una liquidación que no ha alcanzado firmeza y se encuentra impugnada.

En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca.

No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura".

3. Toda vez que en el presente caso la recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 antes de dictarse la STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, alegando desde el inicio que el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, era inconstitucional, resulta evidente que estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 11/2024, por lo que debemos atenernos a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, resolviendo la procedencia de la rectificación de la

autoliquidación solicitada con devolución de los ingresos indebidos, y ello como si el citado artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, declarado inconstitucional y nulo no hubiese nunca existido, lo que comporta necesariamente la estimación del recurso de casación.

4. Plantea la recurrente en el trámite de alegaciones conferido para pronunciarse sobre el alcance y efectos de la STC 11/2024, que dado que fundamentó su recurso de casación no solo en la infracción del artículo 86.1 CE, referido a los límites del Real Decreto-ley, sino también en la infracción del artículo 31.1 CE, referido al principio de capacidad económica, sobre la que no se ha pronunciado el Tribunal Constitucional por no haberse planteado su posible vulneración por la Audiencia Nacional en la cuestión de inconstitucionalidad número 2577/2023, "[...] debería procederse por este Tribunal a fijar doctrina jurisprudencial consistente en determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con 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, y resolver las pretensiones del litigio con aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida, ello sin perjuicio de que el TC ha declarado inconstitucional el 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".

La pretensión de la parte recurrente, consistente en que esta Sala fije doctrina jurisprudencial sobre la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica (art. 31. CE) y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no puede ser acogida, dado que habiendo sido declarado inconstitucional y nulo el referido precepto se ha producido su expulsión del ordenamiento jurídico, como si nunca hubiera existido. En este sentido, ha declarado la STC 108/2022, en relación con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal, que: "[...] de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la "nulidad", que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc [...]", añadiendo que "[...] [c]uando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, "el respeto a la Constitución debe regir en todo momento" (STC 70/2022, de 2 de junio , FJ 4), "lo que presupone la existencia de cauces de revisión" para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC , todo efecto de la norma declarada inconstitucional (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5, y 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5). [...]"

Ha declarado esta Sala en reciente sentencia núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024, analizando los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, que:

"[...] La publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, como explica la STS de 3 de junio de 2002 "[...] la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional, considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional, o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset", es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real [...]" (FJ 4).

En consecuencia, una vez declarada por el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por infracción del límite material del artículo 86.1 CE, no procede entrar a conocer de otras posibles lesiones (STC 78/2020, FJ 6), tal y como ha

declarado la STC 11/2024, en el fundamento jurídico 3.bis relativo a la " Ampliación del canon de enjuiciamiento y del objeto del proceso".

5. Por su parte, sostiene el Abogado del Estado, en el mismo trámite, que con la STC 11/2024 se ha producido una circunstancia sobrevenida que no pudo ser considerada ni por la AEAT ni por el TEAR a la hora de resolver la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto (IS 2016) y la reclamación económico-administrativa, por lo que "[...] aunque se reconozca que la norma aplicada es inconstitucional, por rebasar la modificación introducida en la misma los límites del Decreto-ley (artículo 86.1 CE), la única pretensión estimable es la de devolución del expediente a la Administración para que tramite el procedimiento de rectificación de autoliquidación que no fue sustanciado (y no pudo serlo) y para que, ejercitando las potestades inherentes al mismo, verifique si la concreta rectificación solicitada resulta o no procedente con arreglo a la anterior redacción de la disposición transitoria 16ª de la LIS y demás normas de aplicación", añadiendo que "[u]na decisión distinta a la que postulamos dejaría al total arbitrio del contribuyente (con la necesaria anuencia de la Sala) la alteración de la autoliquidación inicialmente presentada e incluso la disposición del presupuesto público, pudiendo dar lugar a resultados injustos y contrarios a Derecho, toda vez que nadie ha podido constatar si, prescindiendo de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 y que han sido declaradas inconstitucionales, la recurrente debía haber tributado como afirma", por lo que solicita "[...] acuerde la devolución del expediente administrativo a la Administración tributaria para la tramitación íntegra por la misma del procedimiento de rectificación de la autoliquidación con arreglo a la nueva situación jurídica derivada de esa sentencia".

La pretensión del Abogado del Estado tampoco puede ser acogida pues la estimación del presente recurso de casación, en cuyo origen se encuentra la resolución por la que se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, comporta necesariamente que se anule aquella resolución. En efecto, subyace en su petición una especie de solicitud de retroacción de actuaciones que resulta improcedente, toda vez que no concurre ningún vicio formal, sino sustantivo o material, dada la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aplicados por la hoy recurrente al confeccionar su autoliquidación, que hace que la consecuencia no pueda ser otra que la anulación de aquella resolución.

Sexto. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo que hemos expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad Grentidem, SL, en el sentido patrocinado en el recurso de casación, dada la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aplicados por la recurrente al confeccionar su autoliquidación, anulando la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, pues como ya se ha expuesto, la referida autoliquidación no puede ser considerada una situación consolidada, y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, norma legal que debe ser interpretada y aplicada para resolver el recurso de casación, supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, además, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener la misma pretensión de rectificación de la autoliquidación, con argumentos jurídicos coincidentes con los que posteriormente han sustentado la declaración de inconstitucionalidad.

Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la primera instancia y en la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad .

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Haber lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Manuel Infante Sánchez, en representación de la entidad GRENTIDEM, S.L., 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, en el recurso núm. 1500/2020, sentencia que se casa y anula.

Segundo.

Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1500/2020, promovido por la representación procesal de la entidad GRENTIDEM, SL, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, anulando las resoluciones impugnadas en aplicación de la STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, que se declaran sin valor ni efecto. Ordenar la devolución de los ingresos indebidamente efectuados en dicha autoliquidación, con los intereses que correspondan en cuanto ingreso tributario indebido.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.