

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 7 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 575/2017.****SUMARIO:**

IS. Gestión. Nulidad de la Orden HFP/399/2017. Efectos de la STC 11/2024. En el presente recurso se debate la validez del RD Ley 3/2016, en concreto de la disp. adic. decimoquinta y el apdo. tercero de la disp. trans. decimosexta de la Ley 27/2014, 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. La STC 11/2024, de 18 de enero de 2024 declaró que la disp. adic. decimoquinta y el apartado 3 de la disp. trans. decimosexta de la Ley IS, en la redacción dada por el RD Ley 3/2016, son inconstitucionales y nulos. La anulación de estos apartados del RD Ley 3/2016 conlleva la de la Orden HFP/399/2017, por la que se aprueban los modelos de declaración del IS y del IRNR correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. Como ha indicado el Tribunal Supremo las órdenes que regulan los modelos de autoliquidación sí son desarrollo ejecutivo de las leyes fiscales [Vid., por todas STS de 8 de junio de 2021, recurso n.º 2554/2014], y en este caso determinadas casillas de los modelos 200 y 220 se encontraría afectadas por la nulidad del RD Ley 3/2016, de acuerdo con el art. 47.2 LPAC, al ser la Orden impugnada desarrollo de una norma con fuerza de ley, que ha sido declarada inconstitucional dicha nulidad se extiende a aquélla.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000575/2017****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 03383/2017****Demandante: GLOBALIA CORPORACIÓN EMPRESARIAL S.A****Procurador: SRA. ANDREA DE DORREMOCHEA GUIOT****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****SENTENCIA Nº:****Ilma. Sra. Presidente:**D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a siete de marzo de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 575/2017, interpuesto por la Procuradora Sra. Andrea de Dorremochea Guiot, y asistida por el letrado Sr. Jorge de Juan Casadevall, en representación de GLOBALIA CORPORACIÓN EMPRESARIAL S.A., contra la Orden HFP/ 399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para

Síguenos en...



su presentación electrónica. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación de la actora presentó recurso contencioso-administrativo contra la Disposición General mencionada en el encabezamiento, siendo la cuantía de indeterminada.

SEGUNDO.- Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se declare la nulidad de la disposición previo planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.

TERCERO.El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.-Continuado el proceso por sus trámites, presentaron las partes sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, y se declaró concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 9 de julio de 2.020, en la que se dicta providencia de fecha 9 de julio de 2020 y se acuerda oír a las partes sobre el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016. Mediante una posterior providencia de 13 de enero de 2021, se acordó, asimismo, oír al Ministerio Fiscal.

El día 23 de marzo de 2021, la Sala dictó un auto por el que se acordaba plantear la cuestión de inconstitucionalidad, que fue inadmitida por ATC 20/2022, de 26 de enero, por no cumplir los requisitos procesales relativos a la adecuada formulación del trámite de audiencia y al juicio de aplicabilidad y relevancia en los términos exigidos por el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC). Recibido el citado auto, esta Sala, acordó, por providencia de 7 de diciembre de 2022, oír de nuevo a las partes y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo común e improrrogable de diez días, pudieran alegar sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de los citados preceptos del Real Decreto-ley 3/2016. La providencia justificaba su aplicabilidad y relevancia identificando las casillas de los modelos que resultarían afectadas por la declaración de inconstitucionalidad. Asimismo, expresaba sus dudas de constitucionalidad respecto de los arts. 9.3, 14, 31.1, 86.1 y 96 CE.

El Ministerio Fiscal presentó un informe de fecha 19 de diciembre de 2022 entendiendo correctamente planteada la cuestión de inconstitucionalidad. La entidad Globalia, S.A., mediante un escrito de 27 de diciembre de 2022, sostuvo la procedencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad. El abogado del Estado presentó un escrito de 5 de enero de 2023 por el que se oponía a su planteamiento.

Por auto de fecha 3 de marzo de 2.023 acuerda esta Sección plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, por posible vulneración del art. 86.1 CE. Los apartados primero y segundo del art. 3.1 de la citada norma modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), para añadir una nueva disposición adicional decimoquinta y dar nueva redacción a la disposición transitoria decimosexta, respectivamente.

QUINTO.-El día 19 de abril de 2023 tuvo entrada en el registro general del TC el auto de 3 de marzo de 2023 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

En fecha 18 de enero de 2.024, se dictó la sentencia del Tribunal Constitucional nº11/2024, declarando la nulidad del Real Decreto-Ley 3/2016, en concreto de 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, entendiéndose que son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto.

Dando cuenta efectiva de la pendencia del recurso al Magistrado Ponente en fecha 15 de febrero de 2.025, se volvió a señalar el pleito para votación y fallo para el día 26 de febrero de 2.025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso. En el presente recurso se debate la validez del Real Decreto-Ley 3/2016, en concreto de 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.

Dicho 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 ha sido objeto de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, por

Síguenos en...



posible vulneración del art. 86.1 CE. Los apartados primero y segundo del art. 3.1 de la citada norma modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), para añadir una nueva disposición adicional decimoquinta y dar nueva redacción a la disposición transitoria decimosexta, respectivamente.

El apartado primero del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016 añade una disposición adicional decimoquinta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), con el siguiente tenor:

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

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

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

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

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

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente.»

El apartado segundo del art. 3.1 del citado decreto-ley, modifica la disposición transitoria decimosexta LIS, añadiéndole un nuevo apartado tercero, con la siguiente redacción:

«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.»

Con las normas transcritas se introducen, con efectos a partir de 1 de enero de 2016, tres modificaciones en la regulación del impuesto sobre sociedades cuyo efecto común es incrementar la recaudación de esta figura impositiva. En expresión del preámbulo (apartado II, párrafo segundo) del Real Decreto-ley 3/2016, las medidas buscan un «ensanchamiento» de la base imponible y «asegura[r] el nivel de recaudación adecuado». En esencia, los cambios son los siguientes:

(i) Se regula la compensación de bases imponibles negativas que pueden aplicar las grandes empresas (aquellas cuya cifra de negocios sea superior a veinte millones de euros), estableciendo topes máximos más severos que los vigentes hasta ese momento.

(ii) Se introduce *ex novoun* límite a las deducciones para evitar la doble imposición que pueden aplicar las grandes empresas, de modo que la suma conjunta de tales deducciones no podrá superar el 50 por 100 de la cuota íntegra de la entidad.

(iii) Se establece la obligación de integrar en la base imponible los deterioros (pérdida de valor) que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de una quinta parte por año, durante un plazo de cinco años. Esta integración será automática, por lo que el incremento de la base imponible se producirá, aunque las participaciones que generaron en su momento el deterioro deducible no hayan recuperado efectivamente su valor. A diferencia de las medidas (i) y (ii), que van dirigidas exclusivamente a las grandes empresas, esta tercera es aplicable a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

SEGUNDO.-Posiciones de las partes.

La demanda argumentaba que la citada Orden debía ser declarada nula de pleno derecho, en la medida en que la norma que desarrolla contraviene diversos preceptos constitucionales, art.31.1 y 86.1 de la CE; por ello, mediante otrosí, solicitaba el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016. Los motivos que se formulan son los siguientes:

-Indebida utilización del Real Decreto-Ley 3/2016 para regular el Impuesto de Sociedades.

-Infracción del derecho a la participación pública del art.23 de la CE.

-Infracción del principio de capacidad económica y del principio de seguridad jurídica.

-Infracción del art.96 de la CE.

Síguenos en...



Y ello respecto de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas, restricción a la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición, y la reversión automática de pérdidas por deterioros de participaciones.

La demandada considera que la Orden que se impugna se fundamenta en el Real Decreto 3/2016, que resulta conforme a la CE, y la actora no ha justificado la conexión de la impugnación indirecta con los Orden impugnada, es decir, en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, citando en este sentido la sentencia de esta Sala de fecha 9 de abril de 2.018, recurso 907/2016.

Siguiendo el contenido de la STC 11/2024, indicaremos que el auto de planteamiento de esta Sección, tras sintetizar la controversia que da origen a la cuestión de inconstitucionalidad, razona en los términos que seguidamente se resumen, como indicó la STS 11/2024.

Explica el cumplimiento de los presupuestos procesales, en particular, el cumplimiento del trámite de audiencia común a las partes y al Ministerio Fiscal.

A continuación, acota las dudas de constitucionalidad respecto de las expuestas en el trámite de audiencia, para excluir las relativas a los arts. 9.3, 14, y 96 CE. Razona por qué dichas dudas no deben mantenerse, pues entiende que las modificaciones analizadas no son retroactivas, no vulneran el principio de igualdad por el hecho de tomar la cifra de negocios como criterio de delimitación y que el control de convencionalidad es una mera regla de selección del Derecho aplicable, luego no existe lesión del art. 96 CE.

TERCERO.-La sentencia del TC 11/2024, resolvió dicha cuestión de inconstitucionalidad indicando lo siguiente:

"2. Doctrina constitucional sobre el uso del Real decreto-ley en materia tributaria.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acota su duda a la posible vulneración del límite material del decreto-ley, tras razonar por qué la ha despejado en relación con el resto de los motivos expuestos en el trámite de audiencia. Por tanto, debemos comenzar recordando la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria, que se puede sintetizar en los siguientes términos:

a) Cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, dispone que tenga lugar «con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE), de modo que «cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma» (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3 ; 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4 ; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11 , y 73/2017, de 8 de junio , FJ 2)» STC 78/2020 , FJ 3. Ahora bien, «de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no solo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual 'crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)» (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3 ; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 ; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 , y 73/2017 , FJ 2)» (STC 78/2020 , FJ 3).

Del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales «de carácter público» esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) «no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no 'afecte' en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4 ; y 83/2014 , FJ 5, y en sentido similar, SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8 ; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 ; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9 , y 73/2017 , FJ 2)» (STC 78/2020 , FJ 3). «Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, entonces, para que mediante un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, mediante él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8 ; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4 ; 182/1997, FJ 6 ; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7 ; 139/2016, FJ 6 ; 73/2017 , FJ 2)» (ibidem).

b) Para interpretar el límite material del art. 86.1 CE y, por tanto, determinar si ha existido «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE , el Tribunal tiene declarado que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» vulnerando, en consecuencia, el art. 86.1 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario [SSTC 182/1997, FJ 7 ; 100/2012, FJ 9 ; 139/2016, FJ 6 ; 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5 ; 73/2017, FJ 2 ; 78/2020, FJ 3 ; 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6 , y 17/2023, de 9 de marzo , FJ 3 A)].

A fin de valorar si se ha producido dicho efecto, es preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley -constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no- resultan alterados por este excepcional modo de

producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» [SSTC 182/1997, FJ 7 ; 189/2005, FJ 7 ; 83/2014, FJ 5 ; 73/2017, FJ 2 ; 156/2021, FJ 6 , y 17/2023 , FJ 3 A)].

c) Debemos reparar especialmente en la ya citada STC 78/2020 , que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016. Por medio de esta norma se habían incrementado los pagos fraccionados (pagos a cuenta) de las grandes empresas en el impuesto sobre sociedades, medida que este tribunal consideró que vulneraba el art. 86.1 CE porque: (i) modificaba la normativa del impuesto sobre sociedades, que constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario; (ii) lo hacía incidiendo en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: la base de cálculo, el porcentaje aplicable y la cuantía del ingreso; y (iii) el alcance de la modificación era notable, habiéndose estimado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) que supuso un aumento de la recaudación de casi un 9 por 100 en el año 2016 (FJ 5).

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.

3. bis. Ampliación del canon de enjuiciamiento y del objeto del proceso.

La entidad Globalia, S.A., solicita que: (i) aunque la cuestión de inconstitucionalidad fuera estimada por apreciarse la vulneración del límite material del art. 86.1 CE -como así ha sido-, este tribunal entre a analizar otras vulneraciones, por ser el contenido de los preceptos cuestionados contrario a los arts. 9.3, 14, 31.1 y 96.1 CE; y (ii) se declare también inconstitucional y nulo, por conexión o consecuencia (art. 39.1 LOTC), el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, que establece la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de determinadas participaciones en entidades.

(i) En primer lugar, la parte actora en el proceso a quo interesa la ampliación del canon de enjuiciamiento a los motivos de inconstitucionalidad que el órgano judicial expuso en el trámite de audiencia, pero luego excluyó expresamente del auto de planteamiento.

Al respecto, y siguiendo el mismo criterio que cuando enjuicamos el Real Decreto-ley 2/2016, debemos concluir que, una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos cuestionados por infracción del límite material del art. 86.1 CE, no procede entrar a conocer de otras posibles lesiones (STC 78/2020 , FJ 6).

(ii) En segundo término, sobre la solicitud de que se declare la inconstitucionalidad del art. 3.7 del Real Decreto-ley «por conexión o consecuencia», debemos recordar, conforme a nuestra consolidada doctrina, que esta es una prerrogativa del Tribunal que no puede ser objeto de pretensión de parte (por todas, STC 109/2021, de 13 de mayo , FJ 2).

En cualquier caso, el Tribunal aprecia que la no integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, según dispone el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, es una medida independiente de las incluidas en el auto de planteamiento. Ciertamente, se refiere también al tratamiento de las pérdidas en el impuesto sobre sociedades, pero su contenido es diferente y desvinculado del que tienen las normas aquí enjuiciadas, por lo que no procede extender nuestro pronunciamiento a dicho precepto (por todas, STC 151/2017, de 21 de diciembre , FJ 8).

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)]...

CUARTO.La decisión del Tribunal. Estimación del recurso. Alcance de esta.

La anulación del Real Decreto-Ley 3/2016 en los apartados ahora examinados conlleva la de la Orden impugnada, tal como expresamos de forma análoga en el recurso 36/2024, sentencia de fecha 24 de junio de 2.024, respecto de la Orden 554/2019, de 26 de abril, y tal como indicamos en el auto de 23 de marzo de 2.023 cuando consideramos que la Orden Ministerial HFP 399/2017 recoge en los modelos del impuesto sobre sociedades las medidas tributarias incorporadas por el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de modo que como ha indicado el Tribunal Supremo las órdenes que regulan los modelos de autoliquidación sí son desarrollo ejecutivo de las leyes fiscales (Así por todas sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de junio de 2.021, recurso 2554/2014). En el caso presente las casillas nº 00333, 00334, 00547, 01344,01280,00571,00573,00575,00570,01965,00571, 00572,03251 y 03261, de los modelos 200 y 220 se encontraría afectadas por la nulidad del citado Real Decreto-Ley 3/2016.

Por otro lado, como dispone el art.47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, "2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución...". Por ello al ser la Orden impugnada desarrollo de una norma con fuerza de ley, que ha sido declarada inconstitucional dicha nulidad se extiende a aquélla.

El recurso contencioso-administrativo, por tanto, debe ser estimado y anulada la Orden impugnada, por ser nula de pleno derecho.

QUINTO.Costas procesales.

En cuanto a las costas conforme dispone el artículo 139.1º LJCA, no procede hacer expresa condena en costas, dado que la norma impugnada gozaba de la presunción de constitucionalidad habiéndose producido dudas de derecho que justificaron el planteamiento de la cuestión, y ha mantenido a lo largo del proceso una posición procesal acorde con el ordenamiento jurídico vigente en cada momento, lo que justificaría las razones para su no imposición.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- **Estimar** el recurso contencioso-administrativo promovido por la Procuradora Sra. Andrea de Dorremochea Guiot, en representación de GLOBALIA CORPORACIÓN EMPRESARIAL S.A., contra la Orden HFP/ 399/2017, de 5 de mayo, objeto del presente recurso contencioso-administrativo, de la que se declara la nulidad de pleno derecho, por no ajustarse a derecho.

2º.- No realizar especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Librese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, procédase a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, de acuerdo con el artículo 72.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Y remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que

Síguenos en...



deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

