

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ094579

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

*Sentencia 252/2024, de 27 de marzo de 2024*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 354/2023*

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible.** *Obligación de integrar de forma automática en la base imponible una reversión mínima anual en los ejercicios 2016-2020 de los deterioros previamente deducidos de participaciones.* La actora sostiene su pretensión sobre la inconstitucionalidad respecto a la aplicación de los límites de los deterioros de valores representativos de la participación en otras entidades, razón por la que presentó la solicitud de la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2019 donde exponía que incluyó en dichas declaraciones un ajuste positivo por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013 en la base imponible de 195.718,53 euros en cada uno de los ejercicios cuya rectificación se solicita. Pues bien, afirma la Sala que procede estimar el recurso, dado que el supuesto de autos no está excluido de la aplicación de la STC a tenor de los límites que la misma establece: «quedan excluidas de revisión las obligaciones tributarias generadas por el Impuesto sobre Sociedades que hayan sido resueltas mediante sentencia firme o resolución administrativa firme. Asimismo, no serán objeto de revisión las liquidaciones no impugnadas y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada antes de la fecha de publicación de la sentencia». [Vid., STC, nº 2577/2023, de 18 de enero de 2024 (NCJ067076)].

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 30 y disps. adic decimoquinta y trans decimosesta.

Constitución Española, arts. 9, 31, 86, 87, 96 y 161.

**PONENTE:**

*Doña María Jesús Oliveros Rosselló.*

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES

Don LUIS MANGLANO SADA

Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA**

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000354/2023

N.I.G.: 46250-33-3-2023-0001091

SENTENCIA Nº 252/24

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES

Magistrados:

D.LUIS MANGLANO SADA

D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ.

En la Ciudad de Valencia, a veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro .

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso administrativo no 354/2023 en el que han sido partes, como recurrente, JUGLANS S.L. representada por la procuradora D<sup>a</sup> María Isabel Farinós Sospedra y asistida por el letrado D. Enrique Mateu Osca y como demandado, el Tribunal Económico Administrativo Regional, que actuó bajo la representación del Abogado del Estado. La cuantía se fijó en 94.446,95 €. Ha sido ponente la Magistrada D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Jesús Oliveros Rosselló.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

#### Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

#### Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 26 de marzo de 2024.

#### Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por JUGLANS S.L. la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 12 de enero de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, frente resolución de la Oficina de Gestión Tributaria, Delegación Especial de Valencia, de fecha 13 de septiembre de 2021, desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones por IS, ejercicios 2016 a 2019, con solicitud de devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en aplicación del art. 3, apartado segundo, del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, en cuanto que modifica la Disposición Transitoria Decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que se cuantificaba en un total de NOVENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS EUROS CON NOVENTA Y CINCO CENTIMOS DE EURO (94.446, 95 €), más los intereses devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso, hasta su devolución, con solicitud de reconocimiento de bases imponibles negativas por importe de CUATROCIENTOS CINCO MIL OCHENTA Y SEIS EUROS CON TREINTA Y TRES CENTIMOS DE EURO (405.086,33 €).

La resolución del TEAR desestima la reclamación afirmando que no es competente para revisar la legalidad y/o constitucionalidad de las normas, cuestión atribuida por nuestro ordenamiento jurídico a los órganos de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa o, en su caso, al Tribunal Constitucional.

**Segundo.**

La parte actora alega como antecedentes fácticos que con fecha 31 de marzo de 2006 suscribió una ampliación de capital de la mercantil CRISDELAI, S.L, por un total de 15.326 participaciones sociales, de 30,10 € de valor nominal, por un total importe de 461.312,60 €, simultáneamente y en la misma fecha, acuerda un aumento de su capital social, ampliación a la que acude Dña. Purificación aportando, entre otras, 60.939 participaciones sociales de la mercantil CRISDELAI, S.L., acciones que se valoran en la cantidad 1.834.322,10 €. Por último, e igualmente en la misma fecha, la actora adquiere de Dña. Purificación un total de 99 participaciones sociales de CRISDELAI, S.L, por un total de 2.969,9 €. Como resultado de estas operaciones la actora pasa a detentar 76.364 participaciones sociales de la mercantil CRISDELAI, S.L, con un total coste de adquisición de 2.298.604,6 €.

A consecuencia de las pérdidas en las que va a incurrir la mercantil CRISDELAI, S.L, durante los ejercicios 2006 a 2015, ambos inclusive, JUGLANS procede a dotar provisiones por deteriorado. Pese a que, tal como se acredita con los Estados Contable de la mercantil CRISDELAI, S.L para los ejercicios 2016 a 2021, sus fondos propios mantienen una minoración constante, presentada en plazo la autoliquidación por IS, ejercicio 2016, con fecha 10 de diciembre de 2020, la actora volvía a presentar la autoliquidación (modelo 200) para aquel mismo concepto y

período impositivo, esto es, IS - 2016, con un resultado negativo del ejercicio de -105.649,35 €, y un ajuste positivo -en aplicación de lo dispuesto de la Disposición Transitoria 16 del RDL 3/3/2016, de 2 de diciembre, por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013- de 195.718,53 €, parcialmente compensado con un ajuste negativo por doble imposición de -5.819,57 €, resultaba una cuota a ingresar por importe de 28.083,20 €.

Por lo que se refiere a la autoliquidación por IS, ejercicio 2017, con el mismo criterio, con 10 de diciembre de 2020, la actora presentó complementaria de la autoliquidación (modelo 200) para aquel mismo concepto y período impositivo, esto es, IS -2017, pese a unos resultados negativos del ejercicio de -109.681,73 €, y un ajuste positivo -en aplicación de lo dispuesto de la Disposición Transitoria 16 del RDL 3/3/2016, de 2 de diciembre, por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013- de 195.718,53 €, parcialmente compensado con un ajuste negativo de -8.542,72 €, resultaba una cuota a ingresar por importe de 25.831,36 €.

Respecto a la autoliquidación por IS, ejercicio 2018, lo mismo, con 10 de diciembre de 2020 la actora presentó complementaria de la autoliquidación (modelo 200) para aquel mismo concepto y período. Una vez más, con un resultado negativo del ejercicio de -118.131,55 € un ajuste positivo -en aplicación de lo dispuesto de la Disposición Transitoria 16 del RDL 3/3/2016, de 2 de diciembre, por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013- de 195.718,53 €, parcialmente compensado con un ajuste negativo de -5.506,00 €, resultaba una cuota a ingresar por importe de 24.026,99 €.

Por último, con fecha 10 de diciembre de 2020, se presentaba complementaria de la autoliquidación (modelo 200) para el IS, ejercicio 2019, con un resultado positivo de 90.908,31 € un ajuste positivo -en aplicación de lo dispuesto de la Disposición Transitoria 16 del RDL 3/3/2016, de 2 de diciembre, por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013- de 195.718,53 €, otros ajustes positivos por importe de 301.771,13 €, más un ajuste negativo de -1.526.741,04 €, resultaba una cuota a ingresar por importe de 16.505,39 €.

Disconformes con las autoliquidaciones presentadas por el IS, ejercicios 2016 a 202, con fecha 22 de junio de 2021, solicita su rectificación, así como la devolución de la cantidad indebidamente ingresadas en su aplicación de lo dispuesto en el art. 3, apartado segundo, del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, en cuanto que modifica la Disposición Transitoria Decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por un total de NOVENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS EUROS CON NOVENTA Y CINCO CENTIMOS DE EURO (94.446,95 €), más los intereses devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso, y reconocimiento de bases imponibles negativas en IS para los periodos de referencia para un total importe de CUATROCIENTOS CINCO MIL OCHENTA Y SEIS EUROS CON TREINTA Y TRES CENTIMOS DE EURO (405.086,33 €). Por resolución de septiembre de 2021 se desestima la solicitud de rectificación y formulada reclamación económico administrativa, se desestima.

Alega como motivo de impugnación sobre el que articula su pretensión impugnatoria en la demanda la inconstitucionalidad 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, y, en particular, a) por infringir los límites materiales que no puede traspasar un Real Decreto-Ley, conforme lo establecido en el artículo 86.1 de la Constitución; y b) por vulnerar el principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución); c) por vulnerar el principio de capacidad económica ( artículo 31 de la Constitución) en relación ello con lo dispuesto en su art.3. Primero, apartado 2, respecto a la modificación de la Disposición Transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al incorporar una reversión automática anual y sucesiva del 20% de los ajustes practicados en el pasado en concepto de deterioro fiscal de cartera de entidades participadas, eliminando así los efectos fiscales de los deterioros de valor de participaciones que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013, y ello con independencias del valor de las participaciones deterioradas.

Por lo que interesa de este Tribunal que someta al Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad de la utilización del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por infringir los límites materiales que no puede traspasar un Real Decreto- Ley; y la inconstitucionalidad del artículo 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por vulnerar el principio de capacidad económica ( artículo 31 de la Constitución), cuando no el de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. Alega:

PRIMERO.- Nulidad de pleno derecho 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 violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE.

SEGUNDO.- Nulidad de pleno derecho del art.3. Primero, apartado 2, del Real Decreto- Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por posible infracción del principio de seguridad jurídico del art. 9.3 CE. Con remisión a la STC 173/1996, de 31 de octubre, alega: Carácter transitorio. Modificación retroactiva de una norma de derecho transitorio. Aplicación limitada al ejercicio en el que la ley se aprueba. Finalidad constitucional de mayor justicia tributaria. Imprevisibilidad.

TERCERO.- Nulidad de pleno derecho del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por posible infracción del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

CUARTO.- Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativa de la Audiencia Nacional de fecha 3 de marzo de 2023, Procedimiento Ordinario 0000727/2019 (NIG nº 28079 23 3 2019 0013174) ya ha planteado una cuestión de inconstitucional sobre alguna de las cuestiones que aquí nos ocupan.

### Tercero.

El Abogado del Estado se opone y solicita la desestimación de la demanda. Niega la inconstitucionalidad de lo dispuesto en el art.3. Primero, apartado 2, respecto a la modificación de la Disposición Transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al incorporar una reversión automática anual y sucesiva del 20% de los ajustes practicados en el pasado en concepto de deterioro fiscal de cartera de entidades participadas, eliminando así los efectos fiscales de los deterioros de valor de participaciones que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013, y ello con independencias del valor de las participaciones deterioradas.

Señala que concurría la extraordinaria y urgente necesidad que justificó la aprobación del RD Ley derivó, concretamente, de la exigencia manifestada por las autoridades de la Unión Europea para que el Reino de España diera estricto cumplimiento al objetivo de déficit público fijado por aquellas. La motivación de la urgente necesidad de la norma se justifica explícitamente en la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio de 2016. Cita doctrina constitucional que ampara que mediante la figura del Real Decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público. Señala que la regulación no afecta al principio de capacidad económica pues no se grava una capacidad económica preexistente, 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. Niega las vulneraciones constitucionales que se alegan pues la integración en la base imponible de los deterioros que nos ocupan es, en definitiva, una cuestión meramente de imputación temporal, por lo que deben rechazarse las dudas sobre la adecuación del apartado tercero de la Disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, al artículo 31.1 de la Constitución Española. Añade que el Real Decreto-Ley 3/2016 carece de eficacia retroactiva o, de tenerla, ésta, en su caso, sería de naturaleza impropia. Y hallándonos ante situaciones jurídicas no consolidadas, no se infringe el principio de seguridad jurídica y señala que en todo caso concurrirían razones de interés común o general que justificarían la aplicación retroactiva de la norma con carácter absoluto. Por lo cual postula la desestimación del recurso.

### Cuarto.

Planteada la litis en los términos expuestos la actora sostiene su pretensión sobre la inconstitucionalidad del artículo 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, respecto a la aplicación de los límites de los deterioros de valores representativos de la participación en otras entidades, razón por la que presentó la solicitud de la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2019 donde exponía que incluyó en dicha declaraciones un ajuste positivo por reversión de los deterioros deducibles aplicados hasta 2013 ( DT 16 del RD-Ley 3/2016) en la base imponible de 195.718,53 euros en cada uno de los ejercicios cuya rectificación se solicita.

Efectivamente la cuestión que plantea la actora coincide con la cuestión de inconstitucionalidad Núm. 2577-2023 promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, el TC considera que el Real Decreto-ley 3/2016 vulnera el art. 86.1 de la Constitución Española , al entender que un decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre

los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE, ha sido resuelta por la STC de 18 de enero de 2024, (BOE nº 53, de 29 de febrero de 2024) que declara disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 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. Primero, 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, por vulneración de la mencionada norma, razona que lo dispuesto en el RDL 3/2016 modifica la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que constituye un "pilar básico de la imposición directa en España" y una "pieza básica del sistema tributario" y "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".

El Tribunal Constitucional en la mencionada sentencia ha declarado que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción introducida por el artículo 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, son inconstitucionales y, por tanto, nulas. Estas modificaciones afectaban a (i) la fijación para las grandes empresas de límites porcentuales más estrictos (del 50 % y del 25 %) para la compensación de bases imponibles negativas; (ii) la introducción de un límite adicional a la aplicación de deducciones por doble imposición (interna e internacional) para las grandes empresas; y (iii) la obligación de integrar de forma automática en la base imponible una reversión mínima anual en los ejercicios 2016-2020 de los deterioros previamente deducidos de participaciones.

Por lo que siendo así procede estimar el recurso, dado que el supuesto de autos no está excluido de la aplicación de la STC a tenor de los límites que la misma establece: "quedan excluidas de revisión las obligaciones tributarias generadas por el Impuesto sobre Sociedades que hayan sido resueltas mediante sentencia firme o resolución administrativa firme. Asimismo, no serán objeto de revisión las liquidaciones no impugnadas y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada antes de la fecha de publicación de la sentencia."

## Quinto.

Habida cuenta de la estimación de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (teniendo en cuenta la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011), habrán de imponerse a la parte demandada las costas procesales; las que, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas en la cantidad máxima de 1.500 € por honorarios de Abogado y 334,38 € por la intervención del Procurador.

Vistos los artículos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación

## FALLAMOS

1.- ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por JUGLANS S.L., contra las resoluciones citadas en el FJ 1º las cuales declaramos nulas por ser contrarias a derecho, reconociendo el derecho de la actora a la rectificación solicitada, así como a la devolución de la cantidad indebidamente ingresadas en su aplicación de lo dispuesto en el art. 3, apartado segundo, del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, con las consecuencias legales.

2.- Se imponen las costas en los términos del FJ 5º.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016). Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Letrada de la Administración de justicia, certifico.

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.