

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Sobre la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad relativa a la no integración de rentas negativas por transmisión de participaciones

El Tribunal Constitucional ha inadmitido a trámite, por razones formales vinculadas a la exteriorización de los juicios de aplicabilidad y relevancia, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el artículo 3.2.7 del Real Decreto Ley 3/2016, que modificó el artículo 21.6 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La inadmisión, sin embargo, no despeja las dudas de fondo sobre la constitucionalidad de la medida.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En los últimos años, la litigación tributaria constitucional ha adquirido una relevancia singular en relación con las modificaciones introducidas en el impuesto sobre sociedades. En este contexto se inserta el Auto número 30/2026, de 26 de mayo, por el que el Pleno del Tribunal Constitucional ha inadmitido a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 6933-2025, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con el artículo 3.2.7 del Real Decreto Ley 3/2016, que modificó el artículo 21.6 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), estableciendo la no integración en la base imponible de determinadas rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades.

La cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional se fundamentaba, esencialmente, en dos cosas: por una parte, en la posible vulneración del artículo 86.1 de la Constitución, en relación con el artículo 31.1 de la propia norma fundamental, por haberse utilizado el real decreto ley para aprobar una medida que, a juicio del órgano judicial, afectaba de forma sustancial al deber de contribuir, y, por otra parte, en la posible vulneración del principio de capacidad económica, en la medida en que la exclusión de minusvalías reales en la determinación de la base imponible podría conducir a gravar una renta inexistente o, al menos, a distorsionar la formación real de la base imponible.

La Audiencia Nacional destacaba que el tributo afectado era el impuesto sobre sociedades, pilar básico de la imposición directa en España, y que la medida cuestionada incidía en la base imponible, elemento esencial del tributo en cuanto constituye la medida del hecho imponible y, por ende, de la capacidad contributiva. Además, el propio preámbulo del Real Decreto Ley 3/2016 calificaba las medidas

introducidas como de «relevancia», dirigidas al «ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas» y a garantizar «el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva», lo que llevaba al auto de planteamiento a sostener que la reforma «afecta» significativamente al deber de contribuir y que, en consecuencia, no podía aprobarse mediante decreto ley.

No obstante, el Tribunal Constitucional no ha entrado a valorar el fondo de esas dudas de constitucionalidad. La inadmisión se ha basado exclusivamente en la apreciación de insuficiente exteriorización de los juicios de aplicabilidad y relevancia exigidos por el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. En concreto, este tribunal entiende que el auto de planteamiento no justificó de manera suficiente la conexión entre las casillas de los modelos de declaración impugnadas en el proceso *a quo* y el precepto legal cuestionado.

El Tribunal Constitucional recuerda que ha admitido en ocasiones anteriores la posibilidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de una norma con rango de ley reguladora de obligaciones tributarias materiales con ocasión de una pretensión de anulación de una disposición general que las traduce en términos formales, como una orden ministerial que desarrolla los deberes formales establecidos al servicio de dichas obligaciones. Así ocurrió, por ejemplo, en las cuestiones de inconstitucionalidad resueltas mediante las sentencias del Tribunal Constitucional número 60/2013, de 13 de marzo; número 53/2014, de 10 de abril; número 78/2020, de 1 de julio, y número 11/2024, de 18 de enero. Ahora bien, este tribunal recuerda que esa posibilidad no exime al órgano judicial de exteriorizar de forma suficiente los juicios de aplicabilidad y relevancia, sobre todo cuando la disposición

general enjuiciada en el proceso *a quo* y la norma legal cuestionada no resulta evidente.

Y es precisamente en este punto donde el Tribunal Constitucional sitúa el motivo determinante de la inadmisión. A su juicio, la Audiencia Nacional afirmó la existencia de una conexión directa entre las casillas y el precepto impugnados, pero no desarrolló una argumentación específica que justificara dicha conexión. En particular, el Tribunal Constitucional señala que la casilla 00325 se refería a «Ajustes por pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios (art. 13.2b LIS) - Aumentos», mientras que la casilla 02184 se refería a «Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3 LIS) - Aumentos», y entiende que no se ha justificado suficientemente su conexión con el artículo 21.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por el artículo 3.2.7 del Real Decreto Ley 3/2016.

No hay, en consecuencia, un pronunciamiento de fondo sobre si la no integración de determinadas rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones podía aprobarse mediante real decreto ley ni sobre si dicha medida resulta compatible con el principio de capacidad económica. Y, a nuestro juicio, esta precisión es relevante, por cuanto la inadmisión a trámite de una cuestión de inconstitucionalidad no equivale a una validación constitucional de la norma cuestionada, y tampoco excluye que, en otro procedimiento, el Tribunal Constitucional pueda pronunciarse sobre el fondo y acabar declarando la inconstitucionalidad de la norma.

En este sentido, la experiencia reciente demuestra que las inadmisiones o los pronunciamientos previos desfavorables no siempre anticipan el desenlace del debate constitucio-

nal. En particular, cabe recordar lo sucedido con el Real Decreto Ley 2/2016, con respecto a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades. Antes de la Sentencia del Tribunal Constitucional número 78/2020, que declaró inconstitucional y nulo su artículo único por vulneración de los límites materiales del real decreto ley, se habían dictado pronunciamientos de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo que parecían cerrar la puerta (o, cuando menos, parecían anticipar una respuesta negativa) a una potencial declaración de inconstitucionalidad.

Algo similar puede afirmarse acerca del propio Real Decreto Ley 3/2016. El Tribunal Constitucional ya inadmitió, mediante el Auto número 20/2022, de 26 de enero, una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el artículo 3.1 de dicha norma. En aquella ocasión, la inadmisión se fundamentó también en razones formales y procedimentales, concretadas en el incorrecto cumplimiento del trámite de audiencia del artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en la falta de identificación suficientemente clara de los preceptos cuestionados y de las normas constitucionales vulneradas, y en la insuficiente formulación de los juicios de aplicabilidad y relevancia. Sin embargo, la cuestión no quedó zanjada definitivamente, pues el Tribunal Constitucional terminó pronunciándose sobre el fondo en su Sentencia número 11/2024, de 18 de enero, y declarando la inconstitucionalidad de determinados preceptos del Real Decreto Ley 3/2016 por vulneración del artículo 86.1 de la Constitución.

Este precedente resulta especialmente útil para valorar el alcance del Auto del Tribunal Constitucional número 30/2026: la inadmisión no supone que este tribunal haya rechazado las dudas de constitucionalidad sobre el

artículo 21.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por el Real Decreto Ley 3/2016 ni implica que haya validado

hecho de que el modelo de declaración pudiera no haber incorporado una casilla específica y autónoma que refleje de forma inequívoca la medida legal controvertida, realizándose el ajuste a través de casillas ya existentes o de rúbricas más amplias, lo que dificulta la identificación formal de una correspondencia exacta entre una casilla concreta y el precepto legal cuestionado. En todo caso, la trascendencia de

La cuestión podrá volver a plantearse en futuros procedimientos

la utilización del real decreto ley para excluir la integración de determinadas rentas negativas o que haya descartado la posible vulneración del principio de capacidad económica.

las cuestiones de fondo y las razones de la inadmisión nos invitan a reflexionar sobre la naturaleza estricta de determinados cauces de admisión en nuestro Derecho que obstaculizan la obtención de un pronunciamiento sobre el fondo.

Sin perjuicio del necesario respeto a las formalidades exigidas para el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad como mecanismo procesal de carácter extraordinario (aunque de utilización frecuente en el ámbito tributario en los últimos años), cabe preguntarse si, en este caso, no hubiera sido deseable una respuesta de fondo. No puede desconocerse que las dudas planteadas por la Audiencia Nacional afectan a una cuestión de indudable trascendencia: si el Real Decreto Ley 3/2016 podía modificar, por la vía de urgencia, el régimen de integración de determinadas rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones y, en definitiva, incidir en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

En definitiva, el Auto del Tribunal Constitucional número 30/2026 no resuelve el fondo del asunto, lo que deja abierta la puerta a que la cuestión pueda volver a plantearse en futuros procedimientos. Por ello, sería recomendable que las entidades afectadas por la no integración de determinadas rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones analizaran el impacto que dicha medida tuvo en sus autoliquidaciones y que valorasen las vías de actuación disponibles para evitar que la prescripción o la eventual limitación de efectos de una futura sentencia declarativa de la inconstitucionalidad frustrasen sus derechos. Adicionalmente y en este mismo contexto, deberá valorarse la incidencia de la modificación posterior del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades introducida por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con el alcance y matices existentes.

Además, la objeción relativa a las casillas, que no ha permitido al Tribunal Constitucional encontrar una justificación precisa de la conexión entre la norma legal cuestionada y el objeto del proceso *a quo*, podría venir justificada por el