
AUTO 20/2022, de 26 de enero

Pleno. Auto 20/2022, de 26 de enero de 2022. Cuestión de inconstitucionalidad 2448-2021. Inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 2448-2021, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo 3.1 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 se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, presidente; los magistrados don Juan Antonio Xiol Ríos, don Santiago Martínez-Vares García, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Cándido Conde-Pumpido Tourón; la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón; los magistrados don Ramón Sáez Valcárcel y don Enrique Arnaldo Alcubilla, y las magistradas doña Concepción Espejel Jorquera y doña Inmaculada Montalbán Huertas en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2448-2021, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el art. 3.1 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 se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, ha dictado el siguiente

AUTO

I. Antecedentes

1. El día 26 de abril de 2021 tuvo entrada en el registro de este tribunal el escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por el que remite, junto con las actuaciones correspondientes (procedimiento sobre impuestos estatales: sociedades núm. 575-2017), testimonio del auto de 23 de marzo de 2021 en el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS).

2. Los antecedentes de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, expuestos sucintamente, los siguientes:

a) La entidad Globalia Corporación Empresarial, S.A. (en adelante, Globalia), interpuso recurso contencioso-administrativo directamente contra la Orden Ministerial HFP/399/2017, de 5 de mayo ("Boletín Oficial del Estado" de 9 de mayo de 2017), por considerarla no ajustada a Derecho, en cuanto que plasmaba en el modelo de autoliquidación del impuesto sobre sociedades (modelos 200 y 220), para el ejercicio 2016, lo establecido por el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. La demanda argumenta que la Orden Ministerial HFP/399/2017 debe ser declarada nula de pleno derecho, en la medida en que el Real Decreto-ley 3/2016 que desarrolla contraviene los arts. 23, 31.1, 66, 86, 96 y 133 CE; por lo que, mediante otrosí, solicita el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del citado art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016.

b) Tramitado el recurso, por providencia de 9 de junio de 2020, se señaló la fecha de 9 de julio de 2020 para la votación y fallo. Posteriormente, la Sala, por providencia de fecha 9 de julio de 2020, deja sin efecto el señalamiento y acuerda oír a las partes, por plazo de diez días, sobre el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016. En representación de la administración demandada, el abogado del Estado presentó escrito, de fecha 18 de septiembre de 2020, por el que se oponía al planteamiento de la cuestión. La entidad recurrente Globalia sostuvo, por escrito de fecha 20 de septiembre de 2020, tal y como ya manifestara en el escrito de demanda, la procedencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad al entender que el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016 pudiera infringir diversos preceptos de la Constitución española.

c) Mediante providencia de fecha 4 de noviembre de 2020, la Sala dio cuenta de la presentación de los citados escritos de alegaciones de las partes y señaló la fecha de 26 de noviembre de 2020 para la votación y fallo. Por providencia de 17 de diciembre de 2020, se acuerda que, habiendo continuado la deliberación del recurso hasta ese día y no habiendo concluido, se señala nuevamente la fecha de 14 de enero de 2021 para votación y fallo. Ambas providencias se dejan sin efecto por una posterior de 13 de enero de 2021 en la que, de conformidad con el art. 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), se acuerda oír al Ministerio Fiscal, por plazo de diez días, sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad y sobre el fondo de esta.

d) Con fecha 25 de enero de 2021, el Ministerio Fiscal presenta escrito en el que pone de manifiesto que no se cumplen los requisitos procesales del art. 35 LOTC, así como los requisitos de admisibilidad exigidos por el Tribunal Constitucional. En concreto, se señalaba la relevancia de cumplir correctamente con el trámite de audiencia del art. 35 LOTC, y que no se ha justificado en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, correspondiendo al órgano judicial justificar la aplicabilidad y relevancia que la validez constitucional de la norma tiene para la decisión objeto del proceso. Por providencia de fecha 1 de marzo de 2021, la Sala acuerda dar traslado del informe del Ministerio Fiscal a las partes y señala el día 11 de marzo de 2021 para la votación y fallo.

e) El día 23 de marzo de 2021, la Sala dictó auto en el que se acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

3. El auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso–Administrativo de la Audiencia Nacional fundamenta el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en las consideraciones que se resumen a continuación.

En primer lugar, tras acotar el objeto del recurso contencioso–administrativo, se cita la doctrina contenida en la STC 78/2020, de 1 de julio, como base para fundamentar la duda de inconstitucionalidad del art. 3.1 del Real Decreto–ley 3/2016, por su eventual incompatibilidad con los arts. 86.1 y 31.1 CE, por haberse aprobado mediante un instrumento normativo —el decreto–ley— que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. En aplicación de la citada STC 78/2020, se sostiene que el tributo en el que ha incidido el precepto controvertido es el impuesto sobre sociedades que constituye un pilar básico de la imposición directa en España. Y lo ha hecho directamente sobre elementos estructurales o esenciales del tributo, tales como la determinación de la base imponible que constituye la base de cálculo sobre la que se aplica el tipo impositivo, del que deriva la cuantificación de la cuota tributaria; la limitación de la deducción por doble imposición; o el establecimiento del régimen transitorio para las reversiones de los deterioros de cartera. Lo que permite, al órgano judicial, concluir que existen dudas fundadas sobre la constitucionalidad del precepto controvertido.

En segundo lugar, el auto da respuesta a algunos de los argumentos utilizados por la Abogacía del Estado para oponerse al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. El auto no discute la legitimidad de la regulación material adoptada, sino el instrumento utilizado para ello: esto es, lo que se pone en duda es la aptitud del decreto–ley para regular elementos esenciales de la estructura del impuesto sobre sociedades, modificando de forma sustancial la regulación anterior.

Por todo ello, la Sala concluye que resulta fundada la duda sobre la vulneración por el art. 3.1 del Real Decreto–ley 3/2016, de 2 de diciembre, del art. 86.1 CE en relación con el art. 31.1 CE, siendo procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

4. Por providencia de fecha 7 de octubre de 2021, el Pleno de este tribunal acordó, a los efectos que determina el art. 37.1 LOTC, oír a la fiscal general del Estado para que, en el plazo de diez días, alegue lo que considere conveniente acerca de la admisibilidad de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el cumplimiento de los requisitos procesales (art. 35.2 LOTC).

5. El 12 de noviembre de 2021 tuvo entrada en el registro general de este tribunal el escrito de alegaciones de la fiscal general del Estado interesando la inadmisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad al apreciar el incumplimiento de los presupuestos procesales relativos a la correcta tramitación del trámite de alegaciones del art. 35.2 LOTC y al juicio de aplicabilidad y relevancia (arts. 163 CE y 35.1 LOTC).

Una vez expuestos los antecedentes del caso, la fiscal general afirma que se cumple el presupuesto de la temporalidad, dado que se acordó oír a las partes una vez concluido el procedimiento y estando pendiente dictar sentencia, pero estima que, por el contrario, se incumplen los presupuestos procesales que, conforme al art. 35.2 LOTC, deben ser observados en relación con el trámite de audiencia. Entiende la fiscal general del Estado, de acuerdo con la doctrina del ATC 144/2020, de 17 de noviembre, FJ 3, que tanto la providencia con la que se abrió el trámite de audiencia a las partes como la posterior de audiencia al Ministerio Fiscal, consistieron tan solo en un traslado para que aquellas alegaran lo que estimaran oportuno respecto de la solicitud de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad contenida en la demanda contenciosa de la entidad recurrente, puesto que dichas providencias no recogen las dudas de validez constitucional que se le presentan al tribunal *a quo*. Las providencias se limitan a acordar oír a las partes sobre el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, sin identificar qué preceptos de la citada norma legal presentan las dudas de validez para el tribunal y cuáles son los preceptos constitucionales con los que, a su juicio, pudieran estar en contradicción.

Teniendo en cuenta la doctrina recogida en el ATC 113/2017, de 18 de julio, FJ 3, la fiscal general recuerda que la exigencia de los presupuestos de aplicabilidad y relevancia es consecuencia de la propia naturaleza de la cuestión de inconstitucionalidad. El auto de planteamiento de la cuestión no permite considerar que el tribunal *a quo* haya realizado el juicio de aplicabilidad y relevancia del precepto legal constitucionalmente exigibles (ATC 173/2020, de 15 de diciembre, FJ 2). El esquema argumental que se utiliza para sustentar dicho juicio es una mera manifestación de carácter genérico, sin referencia al concreto alcance de la invalidez de la Orden Ministerial HFP/399/2017 sobre la que ha de pronunciarse la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Ello impide conocer si se está haciendo un uso de la cuestión de inconstitucionalidad acorde a su naturaleza de mecanismo de control concreto de constitucionalidad de las normas legales, o bien se ha hecho un uso extralimitado del mecanismo de la cuestión, para impugnar en abstracto la validez de las normas legales.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS).

El auto de planteamiento refiere la cuestión de inconstitucionalidad al art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, si bien limita sus dudas a los apartados primero —disposición adicional decimoquinta— y segundo —disposición transitoria decimosexta—, lo que deja fuera de su objeto el apartado tres, que modifica la disposición transitoria trigésima sexta de la LIS.

Los preceptos cuestionados establecen lo siguiente:

“Art. 3. Primero. [...]”

Uno. Se añade una disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

‘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’.

Dos. Se modifica la disposición transitoria decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

‘Disposición transitoria decimosexta. 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, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

1. 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 de la base imponible del impuesto sobre sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrará en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación,

debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

2. 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 coticen en un mercado regulado a las que no haya resultado de aplicación el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

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.

4. En el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de esta Ley o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley solo se aplicarán a las rentas positivas

obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

5. En el caso de transmisión de un establecimiento permanente en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

6. En el caso de una unión temporal de empresas que, habiéndose acogido al régimen de exención previsto en el artículo 50 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente para períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, hubiera obtenido rentas negativas netas en el extranjero que se hubieran integrado en la base imponible de las entidades miembros en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

La misma regla resultará de aplicación en el supuesto de entidades que participen en obras, servicios o suministros en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas que se hubieran acogido al régimen de exención señalado.

7. En el supuesto de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley:

a) Si el socio pierde la cualidad de residente en territorio español, la diferencia a que se refieren el apartado 4 del artículo 80 y el apartado 3 del artículo 81 de esta Ley, se corregirá, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

b) A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley, en ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

8. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta Ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en

los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 por 100 de los gastos deducibles de dicho período. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos”.

Como se ha expuesto en los antecedentes, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional considera que los apartados primero y segundo del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, podrían vulnerar lo dispuesto en el art. 86.1 CE en relación con el art. 31.1 CE.

La fiscal general del Estado, en el trámite previsto en el art. 37.1 LOTC, se ha opuesto a la admisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad al apreciar el incumplimiento de los presupuestos procesales relativos al correcto cumplimiento tanto del trámite de alegaciones del art. 35.2 LOTC, como de los juicios de aplicabilidad y relevancia (art. 163 CE y art. 35.1 LOTC).

2. El art. 37.1 LOTC permite a este tribunal rechazar *a limine* las cuestiones de inconstitucionalidad, mediante auto y sin otra audiencia que la del fiscal general del Estado, cuando faltaren las condiciones procesales o fuere notoriamente infundada la cuestión suscitada. Pues bien, el análisis de la presente cuestión de inconstitucionalidad pone de manifiesto que no satisface las exigencias que para su promoción se derivan de los arts. 163 CE y 35.2 LOTC. La fiscal general del Estado ha defendido la inadmisión por defectos procesales referidos, por una parte, al incorrecto cumplimiento del trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal y, por otra parte, a la defectuosa formulación del juicio de aplicabilidad y relevancia de la disposición cuestionada.

3. Como ha advertido en su escrito de alegaciones la fiscal general del Estado, este tribunal observa que el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal, acerca de la pertinencia de plantear la presente cuestión de inconstitucionalidad, no puede considerarse satisfactoriamente cumplido.

a) En primer lugar, el modo de cumplimentar el trámite de audiencia plantea un problema que es relevante para la admisión de la presente cuestión. De acuerdo con nuestra doctrina, el trámite de audiencia responde “al doble objetivo de garantizar la audiencia de las partes y del Ministerio Fiscal ante una posible decisión judicial de tanta entidad como es la apertura de un proceso constitucional y de poner a disposición del órgano judicial un medio que le permita conocer la opinión de los sujetos interesados con el fin de facilitar su reflexión sobre la conveniencia o no de proceder a la apertura de dicho proceso” (ATC 220/2012, de 27 de noviembre, FJ 4). Para ello, el trámite de audiencia a las partes debe ser realizado simultáneamente y no de forma separada y sucesiva, si no se quiere infringir el art. 35.2 LOTC. Como hemos declarado, “el plazo para que aleguen las partes y el Ministerio Fiscal ha de ser común, previsión cuyo sentido es que

el trámite se lleve a cabo para que respondan, sin que conozcan las alegaciones de las otras partes y del Ministerio Fiscal, al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que les someta el órgano judicial” (en este sentido, AATC [174/2007](#), de 27 de febrero, FJ 2; [127/2008](#), de 22 de mayo, FJ 2; [220/2012](#), FJ 4, y [221/2013](#), de 9 de octubre, FJ 5).

En este caso, el órgano judicial promotor abre, por providencia de fecha 9 de julio de 2020, un trámite de audiencia para oír solamente a las partes en el proceso *a quo*, por plazo de diez días, sobre el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016. Con posterioridad, por providencia de 13 de enero de 2021, es cuando se acuerda oír al Ministerio Fiscal. Resulta evidente que en este caso se ha producido una infracción del art. 35.2 LOTC, en cuanto el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal no se ha desarrollado de forma simultánea, en el plazo común de diez días, sino de manera sucesiva y separada.

b) En segundo lugar, se plantea también un problema relevante en cuanto a la identificación de los preceptos legales de cuya constitucionalidad se duda. En este sentido, hemos hecho hincapié en que el correcto cumplimiento del trámite requiere “que en él se identifiquen con precisión tanto los preceptos legales sobre cuya constitucionalidad se albergan dudas como las normas de la Constitución que se consideren vulneradas” (ATC [220/2012](#), FJ 4). Como afirmamos, por todas, en la STC [55/2017](#), de 11 de mayo, FJ 2 b), resulta inexcusable “que en el trámite de audiencia se identifique el precepto o preceptos que se consideren vulnerados, así como que el juez quede vinculado, en principio, a elevar la cuestión de inconstitucionalidad únicamente sobre los preceptos sometidos a este trámite de alegaciones (ATC [467/2007](#), de 17 de diciembre, FJ 2, y la jurisprudencia allí citada), si bien el órgano judicial puede precisar, modificar o ampliar, en función de las observaciones recibidas, el parámetro de constitucionalidad planteado inicialmente al abrir el trámite de audiencia [SSTC [67/1985](#), de 24 de mayo, FJ 1 a); [84/1993](#), de 8 de marzo, FJ 1 b), y [138/2005](#), de 26 de mayo, FJ 2]. Por tal razón, este tribunal ha considerado reiteradamente que una carencia de tal naturaleza en la providencia que concede el trámite de audiencia constituye una omisión de suficiente entidad como para determinar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad (STC [224/2006](#), de 6 de julio, FFJJ 4 y 5; AATC [199/2001](#), de 4 de julio; [102/2003](#), de 25 de marzo; [226/2003](#), de 1 de julio; [308/2004](#) a [311/2004](#), de 20 de julio; [56/2006](#), de 15 de febrero, y [188/2006](#), de 6 de junio) (STC [139/2008](#), de 28 de octubre, FJ 4, también FJ 5. En el mismo sentido, entre otras, SSTC [28/2012](#), de 1 de marzo, FJ 2, y [149/2014](#), de 22 de septiembre, FJ 2)”.

Las providencias de 9 de julio de 2020 y de 13 de enero de 2021 por las que el órgano judicial promotor abre el trámite de audiencia tampoco satisfacen las exigencias procesales del art. 35.2 LOTC, por cuanto se limitaron a dar la oportunidad a las partes y al Ministerio Fiscal de alegar lo que estimaran oportuno respecto del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. En dichas providencias, como ha puesto de manifiesto la fiscal general del Estado, no se recogen las dudas de validez constitucional que se le presentan al órgano judicial promotor de la cuestión, ni siquiera se ha identificado el precepto o preceptos legales del Real Decreto-ley 3/2016 que se estima pudieran ser inconstitucionales, ni los preceptos constitucionales con los que entrarían en contradicción.

No obstante, teniendo en cuenta las alegaciones realizadas por las partes del proceso *a quo* en el trámite de audiencia, y dado que el objeto de dicho proceso se ciñó únicamente a la nulidad de la Orden Ministerial HFP/399/2017, por inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 del que traía causa, podría llegar a considerarse que las partes “han podido conocer los términos de la duda de constitucionalidad planteada así como expresar su criterio sobre ella” (STC 50/2015, de 5 de marzo, FJ 2). Este argumento no es, sin embargo, asumible en relación con el Ministerio Fiscal, en cuanto no fue parte en el proceso *a quo*, por lo que no se puede entender que se cumplen los presupuestos procesales del art. 35.2 LOTC.

Cabe concluir, en suma, que el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal no fue correctamente cumplimentado.

4. El Tribunal aprecia, igualmente, la existencia de un déficit en la formulación del juicio de aplicabilidad y relevancia por parte del órgano judicial promotor de la presente cuestión.

Tal y como exigen los arts. 163 CE y 35.2 LOTC, una de las condiciones procesales de la cuestión de inconstitucionalidad es la de que los preceptos cuestionados resulten “aplicables al caso” (juicio de aplicabilidad) y que de su “validez dependa el fallo” (juicio de relevancia). Conforme a reiterada doctrina, es competencia del órgano promotor de la cuestión tanto “determinar cuáles son efectivamente las normas aplicables al caso que ha de decidir” (STC 17/1981, de 1 de junio, FJ 1) como exteriorizar el juicio de relevancia, esto es, “el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada” (por todos, AATC 93/1999, de 13 de abril, FJ 3, y 21/2001, de 30 de enero, FJ 1), pues “si bien la aplicabilidad de la norma es condición necesaria para que el fallo dependa de su validez, no es, en modo alguno, condición suficiente” [AATC 111/2018, de 16 de octubre, FJ 2, y 91/2020, de 9 de septiembre, FJ 2 c)].

Sobre ambos juicios, de aplicabilidad y relevancia, ejerce este tribunal un control “meramente externo” (ATC 159/2016, de 20 de septiembre, FJ 2), lo que significa que debe verificar su concurrencia a fin de que no se haga un uso de la cuestión de inconstitucionalidad “no acomodado a su naturaleza y finalidad propias” (ATC 9/2019, de 12 de febrero, FJ 2, con cita de otros), pero no sustituir al órgano judicial en la determinación de ese nexo causal (STC 41/1990, de 15 de marzo, FJ 2), que es una tarea propiamente jurisdiccional y por tanto reservada a aquel (art. 117.3 CE). Corresponde, pues, a este tribunal verificar que el órgano judicial ha argumentado suficientemente la relación entre su duda de constitucionalidad y el proceso que está pendiente ante él, pues de lo contrario la cuestión de inconstitucionalidad puede perder el carácter concreto que la caracteriza (ATC 139/2017, de 17 de octubre, FJ 2).

En el presente caso, no se satisfacen las anteriores exigencias, pues el órgano judicial no ha dado adecuado cumplimiento a esta carga de exteriorizar las razones sobre la aplicabilidad y relevancia de los preceptos que cuestiona.

a) En primer lugar, el auto de planteamiento no formula el procedente juicio de aplicabilidad, limitándose el órgano judicial proponente, en su fundamento jurídico primero, a señalar que el

objeto del recurso contencioso-administrativo es la Orden Ministerial 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, en lo que concierne a una serie de casillas de los modelos 200 y 220; y que dicha Orden se dicta en aplicación del Real Decreto-ley 3/2016, como se deduce de la propia exposición de motivos. A continuación, enumera las casillas de los modelos 200 y 220 que se cuestionan en el recurso contencioso-administrativo, y concluye que para realizar un pronunciamiento sobre la validez de la Orden Ministerial HFP/399/2017, es necesario determinar la compatibilidad del Real Decreto-ley 3/2016 con la Constitución.

A la vista del razonamiento llevado a cabo por el órgano judicial y de su déficit argumental, no es posible determinar con precisión qué preceptos del Real Decreto-ley 3/2016, aplicables al caso, son realmente cuestionados. Como ya señalamos, aunque el auto de planteamiento se refiere en varias ocasiones al art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, en realidad limita sus dudas de constitucionalidad a los apartados uno (disposición adicional decimoquinta) y dos (disposición transitoria decimosexta), lo que deja fuera de su objeto el apartado tres que modifica la disposición transitoria trigésima sexta de la Ley del impuesto de sociedades. Sin embargo, la falta de precisión también se aprecia en relación con el apartado dos, relativo a la disposición transitoria decimosexta, en cuanto no introduce un precepto nuevo, limitándose a modificar dicha disposición. Analizando los ocho apartados que integran esta disposición transitoria, se observa que seis de ellos no han sufrido cambio alguno —salvo el obligado cambio de numeración—, por lo que el auto de planteamiento parece que debería haber limitado las dudas, en su caso, al apartado 3, que se introduce *ex novo*, y al apartado 5, que es objeto de una nueva redacción.

b) En segundo lugar, este tribunal también aprecia un déficit en la formulación del juicio de relevancia por parte del órgano judicial promotor de la presente cuestión.

Nada dice el órgano judicial proponente respecto de la conexión y las consecuencias que tienen las medidas introducidas por el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016 en las casillas de los modelos de autoliquidación del impuesto de sociedades que son objeto de impugnación en el proceso judicial *a quo*. Del mismo modo, tampoco se especifica si todas las medidas contenidas en la norma, cuya constitucionalidad se cuestiona, son relevantes en el proceso *a quo*. La simple enumeración de algunas de las casillas no puede entenderse que satisfaga el juicio de relevancia de la norma cuestionada.

Dado que la Orden Ministerial HFP/399/2017 da cumplimiento a las obligaciones formales que son necesarias como consecuencia de las medidas novedosas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 —concretamente en relación con los modelos 200 y 220—, el auto de planteamiento concluye que no parece que existan dudas sobre el hecho de que el fallo del proceso *a quo* dependerá de la constitucionalidad del precepto cuestionado, pero sin argumentar en qué medida sería precisa la plena o parcial supresión de los modelos aprobados. La insuficiente argumentación del auto de planteamiento, así como su generalidad, impide establecer una

indubitada conexión entre las medidas tributarias aprobadas por el Real Decreto-ley 3/2016 y la Orden Ministerial HFP/399/2017 que da cumplimiento a los deberes formales.

5. Este tribunal, por las razones expuestas, considera que no se cumplen los requisitos procesales de la cuestión de inconstitucionalidad relativos a la adecuada formulación del trámite de audiencia; y que tampoco se puede entender realizado debidamente el juicio de aplicabilidad y relevancia de la disposición cuestionada en los términos exigidos por el art. 35.2 LOTC.

Se trata de insalvables deficiencias procesales que deben conducir, en definitiva, a la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad por incumplimiento de los requisitos del art. 35 LOTC.

Por lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintidós.