

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

Referencia: NFJ094471

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 14 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1479/2023

**SUMARIO:**

**Procedimiento contencioso-administrativo. Otros modos de terminación del proceso: Allanamiento de la Administración. Allanamiento parcial. IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. Límite grandes empresas.** La STC 11/2024, de 18 de enero de 2024 (NCJ067076) 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, por lo que la pretensión de anulación de las resoluciones impugnadas ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado al haber sido declarados inconstitucionales los preceptos en los que se sustentaba. Sin embargo, la pretensión de revertir todos los efectos fiscales producidos por la aplicación de las modificaciones introducidas por RD Ley 3/2016, que se concretan en el aumento de la base imponible negativa por importe de 7.870.372,50 euros, en lugar de 4.525.735,66 euros resultante en la autoliquidación presentada, por la aplicación de la disp. trans 16ª Ley IS y la reversión de los deterioros establecida en la misma, fue rechazada por la Abogacía del Estado que entiende que la Sala carece de facultades de comprobación, y la concreta pretensión no ha podido (ni debido) ser previamente contrastada o comprobada por la Administración tributaria. La Sala estima que un cabal entendimiento del carácter revisor de la jurisdicción no puede conducir a construir obstáculos en orden a la ejecución de una decisión judicial, como plantea la posición procesal de la Abogacía del Estado en el escrito que califica como allanamiento parcial. Por el contrario, el art.31.2 LJCA posibilita que, además del acto de anulación del acto o disposición recurrida, se pueda obtener del Tribunal el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma; y en este caso, el pleno restablecimiento exige revertir los efectos a los que hayan dado lugar, que puede ser la devolución de un ingreso indebido, o bien otro tipo de operaciones tributarias, que ciertamente no estamos en condiciones de valorar, pero si la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia. Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas normas, ahora anuladas, se hubiere producido una generación de bases imponibles negativas inferior al que, en su caso, correspondería con el contenido anterior al que le dio el RD Ley 3/2016, es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través del aumento de las BINS, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del art.120.1 LGT, como aduce la Abogacía del Estado, lo que, por otra parte, está contemplado en el art. 221.2 LGT y en el art. 20 RGRVA (ejecución de la devolución), según el cual reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el art.15, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución, y ese precepto establece como uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos la existencia de una resolución judicial firme entre otros, como el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario (art. 120.3 LGT). Este precepto no resulta ni un camino obligado, ni un camino único para conseguir el mismo objetivo, esto es obtener una pretensión de plena jurisdicción del art. 31.2 LJCA. La oposición al reconocimiento directo de la situación jurídica individualizada, exigiendo un procedimiento previo de rectificación de la autoliquidación del art. 120.3 LGT, resultaría un obstáculo para la efectividad de la tutela judicial, e innecesaria para determinar el alcance del restablecimiento de la situación que resultó perturbada por la norma inconstitucional y nula, porque éste, una vez declarado el derecho al restablecimiento, puede determinarse en la propia ejecución de la sentencia, sin necesidad de obligar a la parte ejecutante a seguir otro procedimiento administrativo que no podría tener otro contenido que el de mera ejecución de la sentencia estimatoria; y además, en este caso, resulta redundante porque este procedimiento ya se instó por la entidad recurrente y fue desestimado no porque no procediera o los cálculos no fueran correctos, sino porque el ordenamiento entonces vigente así lo imponía. Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del RD Ley 3/2016 llevada a cabo por la sentencia del Tribunal Constitucional, por parte de esta sentencia, obliga a reconfigurar la tributación en los aspectos que hayan resultado afectados, que deberán ser sustituidos por otros resultantes de la norma jurídica previa a la modificación de la misma por el RD Ley anulado. Siendo esto así, la demanda ha sostenido que procedería aumentar la base imponible negativa por importe de 7.870.372,50 euros, en lugar de 4.525.735,66 euros resultante en la autoliquidación presentada, por la aplicación de la disp. trans 16ª Ley IS y la reversión de los deterioros establecida en la misma, y ello sin perjuicio de que, en virtud del principio de buena administración y de íntegra regularización, en el momento de ejecutarse esta sentencia, se practiquen

cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del RD Ley 3/2016 por parte de la STC de 18 de enero de 2024 con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 30 y disp. adic. 15 y disp. trans. 16.  
RDL 3/2016 (Medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social), art. 3.  
Ley 29/1998 (LJCA), art. 31.  
Constitución Española, arts. 23, 86 y 96.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 221.  
RD 520/2005 (RGRVA), art. 20.

**PONENTE:**

*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*  
Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA  
Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

**A U D I E N C I A N A C I O N A L**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001479/2023

Tipo de Recurso:

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

12792/2023

Demandante:

Cimenta2 Gestión e inversiones, S.A.

Procurador:

SRA. UREBA ÁLVAREZ OSORIO

Demandado:

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Pre sidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a catorce de octubre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 1479/2023, promovido por la Procuradora Sra. Ureba Álvarez Osorio en nombre y representación de la Entidad Cimenta2 Gestión e inversiones, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de julio de 2023, que desestimó el recurso de alzada (1832/2023) interpuesto contra la anterior resolución del TEAR de Andalucía, de 12/1/2023, que, a su vez desestimó la reclamación 2490/2022, interpuesta por la entidad recurrente contra la resolución de la Unidad de Gestión de Grandes empresas de la Delegación especial de la AEAT de Andalucía de 19/12/2022, que desestimó sus solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2018.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de julio de 2023, que desestimó el recurso de alzada (1832/2023) interpuesto contra la anterior resolución del TEAR de Andalucía, de 12/1/2023, que, a su vez desestimó la reclamación 2490/2022, interpuesta por la entidad recurrente contra la resolución de la Unidad de Gestión de Grandes empresas de la Delegación especial de la AEAT de Andalucía de 19/12/2022, que desestimó sus solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2018.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y admitido a trámite se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora de la parte actora presentó escrito de demanda el 15/11/2023, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se declare no conforme a derecho las resoluciones recurridas, y la procedencia de la rectificación de la autoliquidación, aumentando la base imponible negativa por importe de 7.870.372,50 euros, en lugar de 4.525.735,66 euros resultante en la autoliquidación presentada, por la aplicación de la disposición transitoria 16ª LIS y la reversión de los deterioros establecida en la misma.

#### **Cuarto.**

El Abogado del Estado, en el trámite de contestación a la demanda, por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 28/12/2023, solicitó la desestimación del recurso.

En posterior escrito de 2/\$/2024 se allanó a la pretensión anulatoria de la demanda y se opuso a la pretensión de plena jurisdicción.

Acompañó autorización de la Abogacía General del Estado para allanarse en términos semejantes a los planteados en este escrito procesal.

Del mismo se dio traslado a la parte recurrente que presentó, a su vez, alegaciones rechazando el allanamiento parcial.

Tras ello se señaló para votación y fallo el día 9 de octubre de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del recurso; pretensión actora. Posición de las partes.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de julio de 2023, que desestimó el recurso de alzada (1832/2023) interpuesto contra la anterior resolución del TEAR de Andalucía, de 12/1/2023, que, a su vez desestimó la reclamación 2490/2022, interpuesta por la entidad recurrente contra la resolución de la Unidad de Gestión de Grandes empresas de la Delegación especial de la AEAT de Andalucía de 19/12/2022, que desestimó sus solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2018.

2. Según se desprende de los antecedentes de hecho de la resolución del TEAC, la entidad recurrente presentó en plazo autoliquidación individual (modelo 200) por el IS del ejercicio 2018, aplicando las normas de la LIS vigentes, según la redacción dada por el R.D. 3/2016, de 2/12. El 10/11/2021 presentó solicitud de rectificación de ella alegando que había sido elaborada con arreglo a esta norma que consideraba contraria a la Constitución española. El día 21/1/2022 se dictó por el Órgano administrativo acuerdo por el que se desestimaron la solicitud; interpuesto recurso de reposición contra esta resolución fue desestimado, y finalmente se presentó la reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, y desestimada se presentó el curso de alzada que fue desestimado también por la resolución del TEAC ahora impugnada, con una argumentación semejante en todos los casos.

3. La pretensión actora comprende por una parte, al amparo del art 31.1 LJCA, la anulación de la resolución por la que se desestimó la solicitud de rectificación y de la resolución del TEAC que la confirmó; y, en segundo lugar, al amparo del art 31.2 LJCA, la pretensión de plena jurisdicción consistente en que se reconozca como situación jurídica individualizada el derecho a la rectificación solicitada, con el consiguiente aumento de las bases imponibles negativas.

4. La pretensión de anulación de las resoluciones impugnadas, ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado al haber sido declarados inconstitucionales los preceptos del Real Decreto Ley 3/2016, que modifica la Ley sobre el Impuesto de Sociedades (LIS), y, por tanto, no precisa mayor explicitación

### 5. La pretensión de plena jurisdicción:

La pretensión de plena jurisdicción consiste en revertir todos los efectos fiscales producidos como consecuencia de la aplicación de las modificaciones introducidas por el artículo 3, Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto Ley 3/2016, que se concretan, según el petitum de la demanda, en el aumento de la base imponible negativa por importe de 7.870.372,50 euros, en lugar de 4.525.735,66 euros resultante en la autoliquidación presentada, por la aplicación de la disposición transitoria 16ª LIS y la reversión de los deterioros establecida en la misma.

6. Esta pretensión, sin embargo, es rechazada por la Abogacía del Estado que entiende, en esencia, que la Sala carece de facultades de comprobación, y la concreta pretensión no ha podido (ni debido) ser previamente contrastadas o comprobadas por la Administración tributaria; y por esta razón entiende que, anuladas las resoluciones impugnadas, la única pretensión estimable, por resultar conforme a derecho (en su caso) sería la devolución del expediente a la Administración tributaria para que tramite el procedimiento de rectificación de autoliquidación que no fue sustanciado (y no pudo serlo) para que, ejercitando todas las potestades inherentes al mismo, verifique si la concreta rectificación solicitada resulta o no procedente con arreglo a la anterior redacción de la disposición transitoria 16ª y a la disposición adicional 15ª de la LIS, y demás normas de aplicación.

### **Segundo.** Fundamento de la pretensión actora.

7. La pretensión de anulación se fundamenta en el vicio de inconstitucionalidad que, a juicio de la demanda, incurre la LIS, tras la modificación operada por este Real Decreto Ley 3/2016, en la medida en que contraviene los artículos 86, 23 y 96 de la Constitución Española (CE), lo que determina que sea procedente la rectificación de la autoliquidación solicitada y la devolución de ingresos indebidos consecuencia de la misma.

8. Esta pretensión ha sido admitida (allanada) por la Abogacía del Estado, y ha de ser estimada por esta Sala por ser ajustada al ordenamiento jurídico, como se desprende del marco jurídico de la sentencia del Tribunal Constitucional de 18/1/2024, que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577/2023, planteada por este Tribunal.

9. En síntesis, tras referirse en su fundamento jurídico primero al objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes, y recordar en su fundamento jurídico segundo la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria, se pronuncia en los siguientes términos sobre la aplicación al caso de la doctrina expuesta:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Reversión de las pérdidas por deterioros. Hasta 2012 eran fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de la participación en fondos propios. Desde 2013 dejan de ser fiscalmente deducibles, pero se mantenía el deterioro dotado hasta ese año (Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras). Con efectos desde

2016 se obliga a la reversión en un plazo de cinco años del stock de las provisiones dotadas hasta 2012. El Gobierno cuantifica la medida en 2000 millones de euros para 2017." (pág. 19).

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

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

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

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

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

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

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

Como exponen los párrafos transcritos, el Real Decreto-ley 3/2016 viene a "completar" las medidas del anterior Real Decreto-ley 2/2016, referidas a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, que son pagos a cuenta o anticipos del impuesto definitivo, que se van ingresando a lo largo del periodo impositivo. La recaudación adicional derivada del incremento de tales pagos era provisional, salvo que viniera acompañada de una modificación de las normas que determinan el cálculo de la obligación tributaria principal. De no ser así, los contribuyentes podrían recuperar lo anticipado mediante los pagos fraccionados cuando, al año siguiente, presentasen la declaración-liquidación del impuesto, obteniendo las devoluciones correspondientes.

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

En suma, las medidas reguladas en los preceptos que se cuestionan en este proceso han tenido, tanto en conjunto, como aisladamente consideradas, un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como es el impuesto sobre sociedades, afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo.

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

Tampoco puede acogerse el argumento de que las reglas cuestionadas se limitan a introducir un "cambio de mecánica" en relación con obligaciones preexistentes. Es cierto que la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en el pasado y el endurecimiento de la restricción a la compensación de bases imponible 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".

**10.** En base a lo anterior, la sentencia del Tribunal Constitucional declaró que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27/11, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 3.º Primero, apartados Uno y Dos del Real Decreto Ley 3/2016, de 2/12, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto.

**Tercero.** *La decisión del Tribunal. Estimación del recurso. Alcance de la misma.*

**11.** Producido el allanamiento a la pretensión de anulación, resta por abordar el alcance de la estimación del recurso, si se extiende o no a la pretensión de plena jurisdicción en la forma y con el contenido planteado.

**12.** A nuestro juicio, un cabal entendimiento del carácter revisor de la jurisdicción no puede conducir a construir obstáculos en orden a la ejecución de una decisión judicial, como plantea la posición procesal de la Abogacía del Estado en el escrito que califica como allanamiento parcial; así lo hemos reconocido en la sentencia de esta Sección Segunda de 24 de junio de 2024 dictada en el recurso 36/2024, que es firme.

Por el contrario, el artículo 31.2 de la Ley jurisdiccional posibilita que, además del acto de anulación del acto o disposición recurrida, se pueda obtener del Tribunal el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma; y en este caso, el pleno restablecimiento exige revertir los efectos a los que hayan dado lugar, que puede ser la devolución de un ingreso indebido, o bien otro tipo de operaciones tributarias, que ciertamente no estamos en condiciones de valorar, pero sí la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia.

**13.** Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas normas, ahora anuladas, se hubiere producido una generación de bases imponibles negativas inferior al que, en su caso, correspondería con el contenido anterior al que le dio el Real Decreto Ley 3/2016, es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través del aumento de las BINS, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del artículo 120.1 LGT, como aduce la Abogacía del Estado, lo que, por otra parte, está contemplado en el artículo 221.2 LGT y en el artículo 20 (ejecución de la devolución) del RD 520/2005, de 13/5 (Reglamento General de Revisión en vía administrativa ( RRVA), según el cual reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución, y el Art. 15 establece como uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos la existencia de una resolución judicial firme (apartado 1.c) entre otros, como el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario ( artículo 120.3 LGT). Por tanto, éste (el artículo 120.3LGT) no resulta ni un camino obligado, ni un camino único para conseguir el mismo objetivo, esto es obtener una pretensión de plena jurisdicción del artículo 31.2 de la Ley Reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

**14.** Como dijimos en la sentencia de 24 de junio de 2024 (citada), entendemos que esta solución encuentra apoyo en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, sobre el alcance de la nulidad de una ley por estimación de un procedimiento de inconstitucionalidad, ha declarado ( STS núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024), analizando los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, que:

"[...] La publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones

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

**15.** La oposición del Abogado del Estado al reconocimiento directo de la situación jurídica individualizada, exigiendo un procedimiento previo de rectificación de la autoliquidación del artículo 120.3 LGT, resultaría un obstáculo para la efectividad de la tutela judicial, e innecesaria para determinar el alcance del restablecimiento de la situación que resultó perturbada por la norma inconstitucional y nula, porque éste, una vez declarado el derecho al restablecimiento, puede determinarse en la propia ejecución de la sentencia, sin necesidad de obligar a la parte ejecutante a seguir otro procedimiento administrativo que no podría tener otro contenido que el de mera ejecución de la sentencia estimatoria; y además, en este caso, resulta redundante porque este procedimiento ya se instó por la entidad recurrente y fue desestimado no porque no procediera o los cálculos no fueran correctos, sino porque el ordenamiento entonces vigente así lo imponía.

**16.** Este planteamiento de la Abogacía del Estado (se pretendía la devolución del expediente a la AEAT para que practicara las operaciones que derivaran de la ejecución de la sentencia) se asemeja al que ya adujo en otro asunto que derivaba de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto ley, -recurso de casación 8251/2022, de 25/4/2024 ( ECLI:ES:TS:2024:2423)-, y recibió del Tribunal Supremo el calificativo de "retroacción de actuaciones" y el rechazo del Alto Tribunal.

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

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

**17.** Dicho lo anterior, no ha resultado controvertido que la entidad recurrente practicó los ajustes fiscales derivados de la norma legal, en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre sociedades del ejercicio fiscal 2018.

**18.** Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que se en aplicación de la misma se hubieren producido, y se esté en

condiciones de revertir; y desde luego, si en aplicación de los mismos se han declarado bases imponibles que no deberían haberlo sido, y, como consecuencia, se ha tributado más de lo que debiera haberse tributado, o de manera diferente, es necesario repararlo, porque esta consecuencia resulta implícita al ejercicio de la pretensión de anulación, y se contiene en la de plena jurisdicción, también ejercitada.

**19.** La pretensión estimada de esta manera supone un desdoblamiento entre fase declarativa y ejecutiva que se acomoda a la naturaleza dual que presenta el derecho a la devolución de ingresos indebidos en nuestro Ordenamiento jurídico-tributario. En efecto, el artículo 221.2 de la LGT dispone que: "2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Es decir, una cosa es el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que puede producirse por el procedimiento del artículo 221.1 de la LGT y de los artículos 17 bis y siguientes del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, aprobado por el RD 520/2005, o por cualquiera de las vías procesales del artículo 15 del precitado Reglamento, y otra la ejecución de una devolución de ingresos indebidos reconocida en una resolución judicial o económico-administrativa (artículo 20 del Reglamento), que en sí misma constituye una modalidad autónoma de devolución de ingresos indebidos (artículo 15.1 c) del Reglamento.

**20.** Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del Real Decreto Ley 3/2016 llevada a cabo por la sentencia del Tribunal Constitucional, por parte de esta sentencia, obliga a reconfigurar la tributación en los aspectos que hayan resultado afectados, que deberán ser sustituidos por otros resultantes de la norma jurídica previa a la modificación de la misma por el Real Decreto Ley anulado.

**21.** Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que procedería aumentar la base imponible negativa por importe de 7.870.372,50 euros, en lugar de 4.525.735,66 euros resultante en la autoliquidación presentada, por la aplicación de la disposición transitoria 16ª LIS y la reversión de los deterioros establecida en la misma.

Y a ello ha de ceñirse, en principio, la estimación de la pretensión actora de plena jurisdicción, y, en su caso, la ejecución de la sentencia.

**22.** Y ello sin perjuicio de que, en virtud del principio de buena administración y de íntegra regularización, en el momento de ejecutarse esta sentencia, se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del Real Decreto Ley 3/2016 por parte de la sentencia del Tribunal Constitucional de 18/1/2024 en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2577/2023, con las salvedades determinadas en el apartado 4. de los fundamentos jurídicos, -Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad-, que nosotros no estamos en condiciones de determinar en este proceso, con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar.

**23.** Todo ello comporta la estimación íntegra del recurso.

#### **Cuarto. Costas procesales. -**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no procede hacer expresa condena en costas, dado que el allanamiento de la Abogacía del Estado ha sido inmediato, tan pronto se ha aportado por la entidad recurrente la sentencia del Tribunal Constitucional, 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,

## **F A L L A M O S**

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº. 1479/2023, promovido por la Procuradora Sra. Ureba Álvarez Osorio en nombre y representación de la Entidad Cimenta2 Gestión e inversiones, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de julio de 2023, y contra las resoluciones de las que trae causa, que se anula, por no ajustarse a derecho, reconociendo el derecho de la recurrente al restablecimiento

de la situación jurídica individualizada, en los términos y con el alcance expresado en la fundamentación jurídica, sin hacer expresa condena en costas.

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 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.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado 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.