

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 16 de abril de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 602/2023***SUMARIO:**

Procedimiento contencioso-administrativo. Otros modos de terminación del proceso: Allanamiento de la Administración. Allanamiento parcial. IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. Devolución de cantidades indebidamente ingresadas. La empresa había solicitado la rectificación de su autoliquidación alegando que el Real Decreto-ley 3/2016 era inconstitucional y que, como consecuencia de la aplicación de sus disposiciones, especialmente las relativas a la reversión obligatoria de deterioros de participaciones y a las limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas, la entidad había tributado por encima de lo debido. Sin embargo, tanto la AEAT como posteriormente el TEAC rechazaron la solicitud, argumentando que no podían inaplicar una norma vigente mientras no existiera una declaración firme de inconstitucionalidad. Durante la tramitación del proceso contencioso-administrativo se dictó la STC 11/2024, en la que el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la norma impugnada. A raíz de ello, la Abogacía del Estado se allanó parcialmente a la demanda y aceptó la anulación de las resoluciones administrativas impugnadas, aunque mantuvo su oposición a la pretensión de plena jurisdicción formulada por la empresa, sostenía que el tribunal debía limitarse a anular las resoluciones y devolver el expediente a la Administración tributaria para que esta recalculara la situación fiscal de la entidad mediante un nuevo procedimiento de rectificación de autoliquidación. El Tribunal rechaza expresamente esta tesis, señala que el art. 31.2 LJCA permite no solo anular actos administrativos, sino también reconocer una situación jurídica individualizada y adoptar todas las medidas necesarias para restablecerla plenamente. Por ello, entiende que no tendría sentido obligar al contribuyente a iniciar un nuevo procedimiento administrativo cuando la sentencia ya reconoce la nulidad de la norma aplicada y la existencia de un perjuicio tributario derivado de ella. Subraya además que la declaración de inconstitucionalidad tiene eficacia "ex tunc", es decir, retroactiva, lo que implica que la norma anulada debe considerarse como si nunca hubiera existido, salvo respecto de situaciones firmes no revisables. Por tanto, la anulación de la norma obliga necesariamente a recalcular la tributación de la empresa conforme a la normativa anterior, si como consecuencia de aquellas normas la entidad declaró mayores bases imponibles, vio limitadas indebidamente sus BINs o soportó una mayor tributación, resulta obligado reparar íntegramente esos efectos, reconociendo el derecho de la entidad a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes, así como al reconocimiento del incremento de deducciones aplicables en ejercicios futuros.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN SEGUNDA***Núm. de Recurso: 0000602/2023**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General: 05305/2023**Demandante: SONAE ARAUCO S.A**Procurador: PABLO HORNEDO MUGUIRO**Letrado: JOSE MANUEL VÁZQUEZ DE LAPUERTA**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado*

Síguenos en...



Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIAº:

Ilma. Sra. Presidenta:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a 16 de abril de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 602/2023, interpuesto por el Procurador Sr. Pablo Hornedo Muguero, en representación de SONAE ARAUCO S.A, y asistida por el letrado Sr. José Manuel Vázquez de Lapuerta, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23 de febrero de 2023, R.G 3627/22 siendo la cuantía de 4.685.815,54 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación de la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23 de febrero de 2023, R.G 03267/22 formulada que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de 25 de marzo de 2.022, que desestiman la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2020, en relación con la reversión del deterioro de las participaciones y compensación de las bases imponibles del Real Decreto-Ley 3/2016.

SEGUNDO.- Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC, con arreglo a la resolución del Tribunal Constitucional.

TERCERO.El Abogado del Estado contestó a la demanda en escrito de 6.7.2023, oponiéndose a la demanda, y solicitando la confirmación de la resolución impugnada. Evacuado el trámite de conclusiones, la Abogacía del Estado, en escrito de fecha 2.7.2024, tras la publicación de la [sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024](#), teniéndose por allanada a la pretensión anulatoria de la resolución del TEAC en lo que confirma el acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación, y opuesta a la pretensión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio de 2.020.

CUARTO.-Del allanamiento parcial se dio traslado a la actora que por escrito de fecha 19 de septiembre de 2.024 interesó la estimación de la demanda formulada, por lo que se señaló el recurso para votación y fallo señaló el día 15 de abril de 2.026, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso; pretensión actora. Posición de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23 de febrero de 2023, R.G 03267/22 formulada que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de 25 de marzo de 2.022, que desestiman la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2020, en relación con la reversión del deterioro de las participaciones y compensación de las bases imponibles del Real Decreto-Ley 3/2016.

SEGUNDO.-Consta en el expediente y se halla acreditado que el 23.7.2021 la entidad recurrente presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada en concepto de IS del ejercicio 2020, alegando, en esencia, la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016, cuya aplicación determinó el contenido de la autoliquidación en cuanto se refiere a la corrección del ajuste por reversión del deterioro de las participaciones cuya devolución solicitaba, junto con los intereses de demora.

En síntesis, tanto la resolución administrativa como la de revisión del TEAC descartan entrar a conocer sobre la inconstitucionalidad del aludido Real Decreto Ley, por lo que no se puede reconocer las

Síguenos en...



pretensiones del interesado hasta que no haya una sentencia firme de los contenciosos planteados, por lo que se debe aplicar la legislación vigente.

La pretensión actora comprende, por una parte, al amparo del [art 31.1 LJCA](#), la anulación de la resolución que denegó la rectificación de la autoliquidación 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 de la autoliquidación, basada en que para determinar su base imponible del ejercicio 2020, practicó los correspondientes ajustes conforme a la normativa vigente en ese ejercicio y, en concreto, conforme a lo previsto en la Disposición Transitoria 16ª apartado 3º.

TERCERO.-La pretensión de anulación de la resolución denegatoria de la rectificación de las autoliquidaciones y de la resolución del TEAC impugnadas, al haber sido declarado inconstitucional el precepto antes indicado del Real Decreto Ley 3/2016, que modifica la Ley sobre el Impuesto de Sociedades (LIS), ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado, y, por tanto, no precisa mayor explicitación.

La pretensión de plena jurisdicción, consistente en la devolución de la diferencia entre las cuantías devueltas en su día y las que se debieran haber devuelto junto con los correspondientes intereses de demora y el reconocimiento de un incremento de las deducciones a aplicar en ejercicios futuros.

Esta pretensión, sin embargo, es rechazada por la Abogacía del Estado que considera que deben retrotraerse las actuaciones a la vía administrativa.

La pretensión de anulación, como hemos tenido ocasión de reiterar, 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 tanto la resolución administrativa, que no toma en consideración la norma anterior, pese a que la entidad recurrente se lo planteó en la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, como la resolución del TEAC que lo confirma, han de ser anuladas.

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, y en la que nos interesa se indica:

"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):

Síguenos en...

"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 determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (fundamento jurídico 5). Por consiguiente, el que en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros no excluye que afecten al deber de contribuir.

Tampoco puede acogerse el argumento de que las reglas cuestionadas se limitan a introducir un "cambio de mecánica" en relación con obligaciones preexistentes. Es cierto que la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en el pasado y el endurecimiento de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas operan sobre normas que ya estaban vigentes cuando se aprobó el Real Decreto-ley 3/2016. Pero la clave es que, por su objeto, contenido y relevancia, confirmada en el preámbulo y en las previsiones de impacto recaudatorio, son medidas que no podían aprobarse mediante dicho instrumento normativo.

En definitiva, si el Real Decreto-ley 2/2016 afectaba al deber de contribuir, por modificar de manera sustancial la cuantificación de los pagos fraccionados (a cuenta) del impuesto sobre sociedades, a fortiori lo hace el Real Decreto-ley 3/2016, que hace lo propio respecto de la obligación tributaria principal, con medidas que "vienen a completar las contenidas en aquel" (apartado I del preámbulo).

En consideración a todo lo expuesto, debemos concluir que, con la aprobación mediante decreto-ley de los preceptos cuestionados, se ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del [art. 31.1 CE](#), vulnerando lo dispuesto en el [art. 86.1 CE](#), por lo que se declaran inconstitucionales y nulos".

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. 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.

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

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.

Síguenos en...



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 rectificación de las autoliquidaciones, y, en su caso, 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 un ingreso tributario superior 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 de la devolución de ingresos indebidos, 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](#).

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).

Decíamos en aquella sentencia que 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](#), -que en este caso no ha tenido lugar, por lo dicho-, 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.

Este planteamiento de devolución del expediente a la AEAT para que practicara las operaciones que derivaran de la ejecución de la sentencia se asemeja al que ya se hizo en otro asunto que derivaba de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto ley, -recurso de casación 8251/2022, de 25/4/2024, y

Síguenos en...



recibió del Tribunal Supremo el calificativo de "retroacción de actuaciones" y el rechazo del Alto Tribunal. Y en el mismo sentido, la [STS de 25.4.2024, recurso 8499/2022](#).

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".

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 2020.

Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto se refiere a la corrección del ajuste por reversión de deterioro efectuado en la autoliquidación del IS de dichos períodos, así como por la limitación de las bases imponibles, o por la deducción de doble imposición, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que 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, o se han establecido límites a las BINS superiores 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.

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 esta por el Real Decreto Ley anulado.

Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que la pretensión abarca a la rectificación de las autoliquidaciones, en la forma y cuantía dicha. 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.

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, también para los ejercicios futuros a los que afecte el alcance de la sentencia del Tribunal Constitucional en ejecución de esta sentencia, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar.

Todo ello comporta la estimación del recurso en los términos ahora expuestos, reconociendo el derecho de la devolución de la actora en los términos indicados respecto de las cantidades indebidamente ingresadas ante la Administración Estatal, a determinar en ejecución de sentencia, y que vendrá dada por la cantidad que, en su caso, resulte por la diferencia entre las cuantías devueltas en su día y las que se deberían haber

Síguenos en...



devuelto junto con los correspondientes intereses de demora por el ejercicio 2020, aplicando la doctrina de la [STC 11/2024](#), con el reconocimiento del incremento de deducciones a aplicar en ejercicios futuros.

QUINTO.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 tan pronto se ha dictado 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,

FALLAMOS

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

1º.- **Estimar el recurso contencioso-administrativo** promovido por el Procurador Sr. Pablo Hornedo Muguiro, en representación de SONAE ARAUCO S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23 de febrero de 2023, R.G 03267/22, expresada en el fundamento de derecho primero, la cual se anula por no ajustarse a derecho, así como la resolución administrativa de la que deriva, reconociendo el derecho de la recurrente al restablecimiento de la situación jurídica individualizada, en los términos y con el alcance expresado en el fundamento de derecho 4º.

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

Líbrese 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

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

Síguenos en...

