

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 5971/2024

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Devoluciones. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Interrupción. Por actuación del obligado tributario. Autoliquidación complementaria. El Tribunal examina la prescripción del derecho de la reclamante a solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondientes a las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de 2017 y 2018. Aunque los plazos legales de cuatro años habrían hecho que las solicitudes presentadas en enero de 2024 parecieran prescritas, el TEAC concluye que las autoliquidaciones complementarias presentadas en julio de 2020 interrumpen la prescripción, por lo que los escritos de rectificación se presentaron dentro del plazo legal, haciendo procedentes las reclamaciones de devolución de los ejercicios 2017, 2018 y 2021.

El Tribunal analiza además la alegación sobre la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, que introdujo limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas y deducciones fiscales. Tras la declaración de nulidad de determinados preceptos de dicho RDL por el Tribunal Constitucional, el TEAC establece que las autoliquidaciones deben ajustarse a la legislación vigente antes de la entrada en vigor del RDL, y que la Administración debe practicar la rectificación y la devolución de los importes indebidamente ingresados, garantizando la efectividad del derecho de la reclamante.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05971-2024	24/07/2024	27/08/2024
00-09195-2024	24/07/2024	27/08/2024

SEGUNDO.- Con fecha 12-01-2024 presentó la entidad **XZ-TW SA.**, como representante del **GRUPO FISCAL_1 "XZ"**, sendos escritos de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, Modelo 220 declaración consolidada, de los ejercicios 2017, 2018, y 2021.

El motivo de la rectificación se sustenta en la indebida limitación a la compensación de BIN's en dichos ejercicios, con el correspondiente incremento de cuota a ingresar, como consecuencia de la aplicación de la DA 15ª del Real Decreto-ley 3/2016, el cual fue declarado nulo por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 78/2020, de 1 de julio. Por tanto, entiende la reclamante que el citado Real Decreto adolece de serios vicios de inconstitucionalidad que se predicán, asimismo, de las medidas por aquel introducidas en la LIS y que han sido aplicadas en las autoliquidaciones impugnadas, lo que debe llevar a que se acuerde su rectificación.

Se solicita en el escrito de rectificación de autoliquidación IS 2017 lo siguiente:

"De conformidad con lo anterior, mi representada entiende que en el ejercicio 2017 se habría realizado un ingreso indebido por importe total de ... euros debido al incremento de las bases imponibles negativas al 70% (que no el 25% aplicado en la autoliquidación complementaria).

*No obstante, y como consecuencia de que en los periodos impositivos siguientes el **XZ** utilizó las mencionadas BINs que hubiera correspondido aplicar de no haber existido la limitación del 25% se solicita únicamente la devolución de los intereses de demora devengados.*

Sobre la base de todo lo anterior,

SOLICITA

Síguenos en...



Que se tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito y, junto con los documentos que al mismo se acompañan, sirva admitirlos y en su virtud se proceda a rectificar de forma expresa la autoliquidación complementaria del IS del Grupo Fiscal (Modelo 220) correspondiente al ejercicio 2017 con número de Referencia/Expediente **REFERENCIA_1** y Código Seguro de Verificación **CODIGO_1**, en los términos señalados y, en su virtud, proceda a la devolución de los intereses de demora devengados correspondientes.

Que dicha devolución, se proceda a realizar mediante transferencia bancaria al número de cuenta corriente (IBAN)

PRIMER OTROSÍ DICE: (...)

En resumen, al existir ejercicios distintos de los tres impugnados (i.e., ejercicios 2017, 2018 y 2021) en los que existen obligaciones conexas, esta circunstancia se tenga en cuenta por la Administración en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en forma análoga a lo contemplado en sus artículos 225.3, 239.7, procediendo a regularizar los ejercicios 2018 y 2021 en los términos que procedan en función de la Resolución que ponga fin a este procedimiento de impugnación, procediéndose de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58.2.c) del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, esto es, proceder a liquidar de oficio los cinco años ajustando las bases, lo que determinará (i) importes a devolver en 2017, 2018 y 2021, e (ii) importes a ingresar en 2019 y 2022, y que compensen de oficio cuotas e intereses de demora devolviéndonos exclusivamente el diferencial a nuestro favor."

Mismo contenido se observa en el escrito de rectificación de autoliquidación IS 2018, si bien respecto de un ingreso indebido de ... euros.

TERCERO.- Con fecha 23-05-2024 se dictó por la Oficina de Gestión Tributaria de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2017 y 2018, en el que de forma acumulada se inadmitían a trámite dichas solicitudes, al considerar que las mismas se habían presentado una vez prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Dicho acuerdo fue notificado en fecha 28-05-2024.

CUARTO.- Disconforme con dicho Acuerdo, interpuso la reclamante recurso de reposición en fecha 05-06-2024, el cual fue resuelto en sentido desestimatorio por la misma Dependencia que dictó el acto impugnado, mediante Acuerdo de fecha 12-07-2024, notificado a la reclamante en fecha 15-07-2024.

QUINTO.- Disconforme la interesada con el citado Acuerdo de resolución del recurso de reposición, interpuso ante este TEAC, con fecha 24-07-2024, la reclamación económico administrativa nº 5971/24 que nos ocupa.

Este Tribunal ha procedido a su desglose por autoliquidaciones cuya rectificación se solicita, acordándose asimismo su acumulación en los términos previstos en el artículo 230.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

SEXTO.- Formula la interesada de forma sucinta y por lo que aquí interesa, las siguientes alegaciones:

Primera.- No se ha producido la prescripción, apreciada por la AEAT en su Acuerdo, del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, dado que se debe reconocer virtualidad interruptiva de la prescripción de dicho derecho a las siguientes actuaciones:

- La presentación de autoliquidaciones en fecha 16-07-2020 respecto al IS 2017 y 2018.
- Ejecución de Acuerdo alcanzado en Procedimiento Amistoso con nº de referencia MAP .../17 OA - ...9, dictado el 14-01-2020, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008 a 2012, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68.9 de la Ley General Tributaria relativo a las obligaciones tributarias conexas, así como desde la perspectiva de la actio nata.
- Acuerdo estimatorio del recurso de reposición, dictado el 17-01-2020, contra el Acuerdo de liquidación resultante de las actuaciones inspectoras referidas a los ejercicios 2013 a 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68.9 de la Ley General Tributaria relativo a las obligaciones tributarias conexas, así como desde la perspectiva de la actio nata.
- La solicitud de rectificación de autoliquidación de los pagos fraccionados relativos al IS de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 de fecha 20-02-2020.

Segunda.- Atendiendo a la inconstitucionalidad del RDL 3/2016, procede reconocer el derecho a que, tanto en 2017 como en 2018, se compensen bases imponible negativas procedentes de ejercicios precedentes hasta agotar el límite constitucional del 70% de la base imponible positiva previa, en lugar del límite del 25% por imposición del RDL 3/2016. Por tanto, se debe reconocer la existencia de un ingreso indebido por diferencia de cuotas resultante de esta distinta compensación de bases imponible negativas, junto con sus correspondientes intereses de demora. Asimismo, la devolución de ingresos indebidos no puede verse impedida por una indebida aplicación del artículo 119.4 de la Ley General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...



PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo impugnado, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la interesada contra el mismo.

CUARTO.- De acuerdo con las alegaciones planteadas, en primer lugar debe proceder este Tribunal a analizar la prescripción del derecho de la reclamante a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

El instituto de la prescripción es objeto de regulación en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Para lo que aquí interesa, se reproducen los siguientes:

Artículo 66. Plazos de prescripción.

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."*

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios."

La normativa tributaria no incorpora ninguna previsión específica acerca de cómo debe computarse el plazo, por lo que resultan de aplicación las reglas generales de cómputo de los plazos señalados por años previstas en derecho administrativo y en derecho civil, siendo de fecha a fecha la regla prevista en los siguientes artículos:

Artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Cómputo de plazos.

"(...)

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes."

Artículo 5 del Código civil.

"1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.

(...)"

Pues bien, en relación a la prescripción del derecho a solicitar devolución de ingresos indebidos respecto a las autoliquidaciones del IS 2017 y 2018, las fechas y plazos a tener en cuenta serían los siguientes:

- IS 2017: El plazo de 4 años comienza a contarse desde el 25-07-2018, fin del plazo de presentación de autoliquidación mediante la cual se realizó el ingreso indebido. Dicho plazo finaliza, por tanto, el **25-07-2022**.
- IS 2018: el plazo de 4 años comienza a contarse desde el 25-07-2019, fin del plazo de presentación de autoliquidación mediante la cual se realizó el ingreso indebido. Dicho plazo finaliza, por tanto, el **25-07-2023**.

Atendiendo exclusivamente a las fechas anteriores, a fecha de presentación de sendos escritos de solicitud de rectificación (**12-01-2024**), el derecho a la solicitud de dicho ingreso indebido estaría prescrito.

No obstante lo anterior, se deberán tener en cuenta las circunstancias determinantes de la interrupción del plazo de prescripción establecidas en el artículo 68 de la LGT:

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del

Síguenos en...



concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...."

A la vista del expediente y de las pretensiones formuladas por la reclamante, será necesario pronunciarse acerca de la eficacia interruptiva que sobre la prescripción de este derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos puedan ostentar las distintas actuaciones y hechos acaecidos en el expediente, que han sido traídos a colación a este respecto por la reclamante, a lo cual procederá este TEAC en los siguientes Fundamentos de Derecho.

QUINTO.- Alega en primer lugar la reclamante la interrupción de la prescripción ocasionada por las autoliquidaciones extemporáneas presentadas en fecha 16-07-2020 respecto del IS 2017 y 2018.

En aras a que este Tribunal pueda analizar las distintas cuestiones que ofrece el expediente, será necesario determinar si nos encontramos ante autoliquidaciones complementarias o bien ante la rectificación de autoliquidaciones, si bien la Oficina Gestora que dictó el Acuerdo de inadmisión basó su fundamentación jurídica precisamente en esta cuestión.

Dispone lo siguiente el Acuerdo de resolución de recurso de reposición, dictado el 12-07-2024 por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios:

"En este caso, la presentación de autoliquidaciones complementarias del IS 2017 y 2018, en fecha 16/07/2020, ha interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, pero de ningún modo ha interrumpido el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Analizando el origen de la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias, es precisamente, como bien indica el propio obligado tributario, el Acuerdo de ejecución del MAP de 15 de enero de 2020 (respecto de las liquidaciones de Inspección del IS, ejercicios 2009 a 2012) y el Acuerdo de resolución del recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación de la inspección por el concepto IS, ejercicios 2013 a 2016. Ambos acuerdos modificaron las bases imponibles negativas procedentes de los dichos ejercicios.

Lo que no indica el recurrente es que esa modificación implica una minoración de las BINS, procedentes de los ejercicios 2009 a 2016, pendientes de compensar en ejercicios posteriores, CONSIGNADAS en sus autoliquidaciones IS, ejercicios 2017 y 2018, PRESENTADAS por el obligado tributario.

El obligado tributario había presentado junto a las autoliquidaciones indicadas, un escrito "aclaratorio" donde indicaba la cifra de BINS consignadas en las autoliquidaciones, y la cifra que había regularizado la Inspección, indicando que el importe regularizado no sería objeto de compensación en tanto no se resolvieran los procedimientos amistosos instados.

Pues bien, este escrito "aclaratorio" en absoluto modifica los importes consignados en las correspondientes autoliquidaciones. Dicha modificación (minoración de las BINS inicialmente consignadas) se ha realizado en las autoliquidaciones complementarias presentadas en fecha 16/07/2020.

(...)

De acuerdo con el artículo 108. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás

documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

El acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de liquidación de la inspección referida al IS, ejercicios 2013 a 2016 concluyó que el importe de BINS pendientes de aplicación en ejercicios posteriores, en fecha 31/12/2016 era de ... euros. El importe de BINS pendientes de aplicación al principio del período, consignado por el obligado tributario en su autoliquidación IS, ejercicio 2017, fue ... euros. Puede observarse claramente que, tras las actuaciones de Inspección, y los recursos presentados, el importe de BINS pendientes de aplicación a 31/12/2016, y las BINS pendientes de aplicación al principio del período 2017, se vieron minoradas.

Enlazamos en este punto con las obligaciones conexas invocadas por el obligado tributario, esta vez respecto del acuerdo de liquidación IS, ejercicios 2013 a 2016 y sus posteriores recursos.

(...)

Pues bien, en este caso, la tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los elementos en los que se fundamentó la regularización supone una minoración de las BINS pendientes de aplicación, consignadas en las autoliquidaciones posteriores.

Dicho de otro modo, el derecho cuyo plazo de prescripción se vio interrumpido, como consecuencia de la regularización efectuada en las autoliquidaciones IS, ejercicios 2009 a 2016, no es otro que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En este caso, los actos de liquidación, consecuencia de las regularizaciones practicadas por la Inspección, los llevó a cabo el propio obligado tributario presentando las autoliquidaciones complementarias IS 2017 y 2018, en fecha 16/07/2020.

En dichas autoliquidaciones complementarias, se observa claramente que el obligado tributario minora los importes de BINS pendientes de aplicar al inicio del período, aplicadas en el ejercicio, y pendientes de aplicar al finar del ejercicio (...)

No cabe duda que el obligado tributario rectifica las BINS pendientes de aplicar al principio del período para adaptarlas al importe resultante de las regularizaciones referidas al IS, ejercicios 2009 a 2016.

Así, pues, las autoliquidaciones complementarias presentadas fueron actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, pero en ningún caso puede considerarse que las actuaciones inspectoras, los recursos posteriores y las autoliquidaciones complementarias consecuencia de todo ello son actuaciones fehacientes del obligado tributario que pretendan la devolución, el reembolso o la rectificación de sus autoliquidaciones IS, ejercicios 2017 y 2018."

La reclamante en su escrito de alegaciones es contraria a esta interpretación, considerando que la presentación de autoliquidaciones en fecha 16-07-2020 es una actuación tendente a la rectificación de autoliquidación en los términos previstos en la LGT:

"(...) Precisamente por ello mi representada presentaba los escritos complementarios que la AEAT se ha obstinado en ignorar, pese a que los mismos sin duda constituían actos de complemento de los modelos oficiales de autoliquidación de 2017 y 2018 presentados a la vez que estos escritos que, de hecho, incidían y modificaban el contenido de dichos modelos incidiendo en el contenido de la autoliquidación.

(...)

Como puede comprobarse, en estos escritos mi representada compensaba única y exclusivamente las BINS de 2008 y 2012 en los importes que habían sido liquidados por la inspección (BINs pendientes-BINS cuestionadas por la inspección=BINS restantes a 31/12/2015).

Por ejemplo, pese a que en la primera columna se indicaba una cifra de BINS de ... euros procedentes del ejercicio 2008, realmente sólo se compensaban ... euros importe que coincidía con las BINS liquidadas por la inspección realizada en 2016 respecto de los años 2008 a 2012. Es más, siguiendo con este ejemplo, se señalaba como "bins pendientes a 31/12/2017 procedentes de 2008 la cifra de 0.

Lo mismo ocurría con las BINS procedentes de 2009 y con las BINS procedentes de 2012.

Como decíamos anteriormente, si nos fijamos en lo ocurrido en el año 2017, la totalidad de las BINS compensadas son las procedentes de 2014, ya que mi representada considera que no posee un derecho efectivo a utilizar las BINS controvertidas con origen en 2008, 2009 y 2012.

Es decir, la AEAT ha ignorado expresamente que mi representada complementó los modelos oficiales de autoliquidación de 2017 y 2018 con estos escritos en los que, realmente, se declararon como bases pendientes las resultantes de la inspección controvertida.

Pues bien, cuando mi representada presenta sus autoliquidaciones "complementarias" de 2017 y 2018 en realidad está incrementando las bases imponibles negativas respecto de la cifra de "BINS pendientes a 31/12/2016" no cuestionadas por la inspección (...) aplicando estrictamente el resultado del Acuerdo de ejecución del MAP y el Acuerdo por el que se resuelve el recurso de reposición interpuesto en relación con

el resultado de la inspección de 2013 a 2016, además de alterarse la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores para dar eficacia a la nueva cifra de bases procedente de 2008, 2009 y 2012 validada por el MAP. En consecuencia, los escritos presentados en julio de 2020, en sí mismos, suponían también rectificación de las autoliquidaciones presentadas, en la que se da virtualidad jurídica a una cifra de bases negativas mayor a la resultante de los escritos de acompañamiento inicialmente presentados y en los que se recogía el criterio de la inspección de 2008/2012 realizada en el año 2016. Por eso mismo, además, se da plena eficacia jurídica a las BINS procedentes de 2008, 2009 y 2012 de tal forma que en el ejercicio 2017 se compensan y utilizan estas bases, en lugar de las bases de 2014. Por ello, cuando mi representada presenta las nuevas autoliquidaciones en julio de 2020, altera la compensación de bases impositivas resultante de los modelos anteriores, como se puede comprobar gráficamente."

Los hechos acaecidos a este respecto y que constan en el expediente, son los siguientes:

Se presentan autoliquidaciones del IS 2017 y 2018 en fechas 24-07-2018 y 25-07-2019, respectivamente, con un resultado total a devolver de:

Ejercicio 2017: (-)

Ejercicio 2018: (-)

Se consignaron las siguientes Bases Impositivas Negativas del Grupo:

Autoliquidación IS 2017:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2016: ... euros.

BIN 2008:

BIN 2009:

BIN 2012:

BIN 2014:

BIN'S aplicadas en el ejercicio 2017: ... (alega el interesado que las BIN que compensa son las correspondientes a 2014, dejando intactas las BIN's anteriores).

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017:

Autoliquidación IS 2018:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017:

BIN 2008:

BIN 2009:

BIN 2012:

BIN 2014:

BIN'S aplicadas en el ejercicio: ... (alega el interesado que las BIN que compensa son las correspondientes a 2014, dejando intactas las BIN's anteriores).

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2018:

Teniendo en cuenta los hechos relativos a la suspensión del procedimiento económico administrativo en sede de este TEAC mediante resolución de fecha 06-03-2017, respecto a las reclamaciones nº 4527/2016 y 4779/2016, se presentaron conjuntamente con las autoliquidaciones sendos escritos explicativos motivados por el procedimiento inspector de los ejercicios 2009 a 2012 y por la solicitud del procedimiento amistoso UK-España.

En los mismos se exponía que, en aras de evitar una sanción y a los efectos de no perder la opción tributaria a la que se refiere el artículo 119.3 de la LGT, se consignaron los importes de BINs a los que creía que tenía derecho, si bien sólo compensó la parte aceptada por la Inspección, manteniendo "congelado" el importe cuestionado por la Inspección a resultas del correspondiente procedimiento amistoso.

Trasladando a las autoliquidaciones presentadas lo expuesto en dichos escritos, los importes consignados deberían haber sido los siguientes:

IS 2017:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2016: ... euros.

BIN 2008: 0,00.

BIN 2009: 0,00.

BIN 2012: 0,00.

Síguenos en...



BIN 2014:

BIN'S aplicadas en el ejercicio:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017: ... euros.

IS 2018:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017: ... euros.

BIN 2008: 0,00.

BIN 2009: 0,00.

BIN 2012: 0,00.

BIN 2014: ... euros.

BIN'S aplicadas en el ejercicio:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2018: ... euros.

En fecha 16-07-2020, se presentaron sendas autoliquidaciones del IS 2017 y 2018, con los siguientes resultados:

Ejercicio 2017: (-)

Ejercicio 2018: (-)

Ello determinó un ingreso de ... euros respecto del IS 2017 inicialmente autoliquidado y de ... euros respecto del IS 2018 inicialmente autoliquidado.

En ambos modelos se marcó la casilla "Autoliquidación complementaria".

En aplicación de lo dispuesto en el Acuerdo del Procedimiento Amistoso de 14-01-2020 y en el Acuerdo de resolución del recurso de reposición de 17-01-2020, se procedió a reconocer las Bases Imponibles Negativas pendientes para ejercicios futuros, al tiempo que se "descongelaron" los importes cuestionados por la Inspección, introduciéndose las siguientes modificaciones:

Autoliquidación complementaria IS 2017:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2016:

BIN 2008:

BIN 2009:

BIN 2012:

BIN 2014:

BIN'S aplicadas en el ejercicio: ... (... del ejercicio 2008, ... del ejercicio 2009, ... del ejercicio 2012 y ... del ejercicio 2014).

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017:

Autoliquidación complementaria IS 2018:

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2017:

BIN 2008:

BIN 2009:

BIN 2012:

BIN 2014:

BIN'S aplicadas en el ejercicio: ... (... de ejercicio 2008, ... de ejercicio 2009, ... de ejercicio 2012, ... de ejercicio 2014).

TOTAL BIN's pendientes de compensar a 31-12-2018: ... euros.

Se reconocen por la reclamante en su escrito de alegaciones, los siguientes motivos de presentación de estas autoliquidaciones extemporáneas:

"En las rectificaciones presentadas mi representada procederá a adecuar sus bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios anteriores a 2017 a los acuerdos dictados en el inicio de 2020 que acabamos de reproducir, y ello en varios sentidos:

- Por una parte, tomando en consideración como cifra de bases imponibles negativas originadas en los ejercicios 2008, 2009 y 2012, la resultante del procedimiento amistoso.

Síguenos en...



- Por otra parte, realizando determinados ajustes positivos adicionales para ajustar la base imponible declarada en 2017/18 a los criterios de la inspección culminada en 2020 en relación con el IS de los ejercicios 2013 a 2016.

- Finalmente, y como quiera que el importe de bases imponibles negativas de los ejercicios 2008 a 2012 ya había dejado de ser controvertido, se "descongelan" y compensan las bases imponibles negativas procedentes de dichos ejercicios agotando los límites permitidos por el RDL 3/2016. Ello supone que se alteran las compensaciones de bases imponibles negativas que habían sido realizadas al presentar las autoliquidaciones originarias."

SEXTO.- Una vez sentadas las bases fácticas anteriores, se debe traer a colación la siguiente normativa tributaria:

En relación a las **autoliquidaciones complementarias**, señala el **artículo 122 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)**, lo siguiente:

"1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley."

En desarrollo de lo anterior, dispone el **artículo 119 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT)**, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:

"1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126."

Pues bien, en el presente caso, tal y como ha quedado recogido en el Fundamento de Derecho anterior, nos encontramos ante la presentación de autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2017 y 2018, de acuerdo con la siguiente comparativa:

	Originaria	Complementaria	Diferencia
2017	(-) ...	(-) ...	(+)...
2018	(-) ...	(-) ...	(+) ...

Así, se puede fácilmente comprobar que de las autoliquidaciones presentadas en segundo lugar resultó una cantidad a devolver inferior a la presentada originariamente.

De acuerdo con lo anterior, en el caso que nos ocupa, encontrándonos ante autoliquidaciones complementarias del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018, presentadas por la interesada en fecha **16-07-2020** y, teniendo -de acuerdo con la normativa expuesta- dichas autoliquidaciones complementarias plena eficacia interruptiva de la prescripción de su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, podemos concluir que la presentación con fecha **12-01-2024** de sendos escritos de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2017, 2018, y 2021, se realizó dentro del plazo de prescripción del derecho del interesado al que se refiere el artículo 66.c) de la LGT, estimándose, por tanto, las pretensiones actoras al respecto.

SÉPTIMO.- En relación a las restantes alegaciones relativas a la interrupción de la prescripción, no procederá su análisis de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior.

Asimismo, llegados a este punto, procede señalar que, si bien las consideraciones expuestas conducirían a que se anulase el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado así como el Acuerdo de admisión a trámite de la rectificación de autoliquidaciones del que el mismo trae causa, -a fin de que la Administración procediera a analizar las alegaciones en su día formuladas por el interesado-, sin embargo, por el principio de economía procesal, y habida cuenta que la reclamante solicita ante este TEAC que se examinen tales cuestiones al reiterarlas en su reclamación, procederemos a continuación a su análisis.

OCTAVO.- La reclamante solicita la anulación del Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, y que se proceda a la rectificación solicitada, lo que conllevaría la correspondiente devolución, alegando la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016.

El día 02/12/2016 se aprobó por el Consejo de Ministros el Real Decreto ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaban medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. En concreto, el artículo 3 del citado Real Decreto-ley introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades que pueden agruparse en dos bloques dependiendo de la fecha de entrada en vigor:

1) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2016, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la compensación de bases imponibles negativas: se introduce una nueva disposición adicional 15ª de la LIS que establece nuevos límites a la compensación de las bases imponibles de las grandes empresas (aquellas cuyo importe de cifra de negocios del ejercicio anterior sea de, al menos, ... euros), consistentes en un 50% de la base imponible previa positiva en caso de que dicha cifra de negocios estuviese entre ... y menos de ... euros, y en un 25% cuando la misma fuese de, al menos, ... euros. Dicha medida aplica tanto en régimen individual de tributación como bajo el régimen fiscal de consolidación fiscal.
- Limitación en el porcentaje de aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición: la misma disposición adicional limita la aplicación del importe relativo a las deducciones para evitar la doble imposición hasta un máximo del 50% de la cuota íntegra para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior fuese de, al menos, ... euros.
- Reversión de los deterioros de cartera fiscalmente deducibles: la disposición transitoria 16ª establece, en su apartado tercero, la obligatoria reversión de los deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles por los contribuyentes en ejercicios iniciados antes del 01/01/2013, realizándose dicha integración de acuerdo a ciertas reglas pero, como mínimo y de forma obligatoria, en quintas partes durante el ejercicio 2016 y los cuatro ejercicios siguientes.

2) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2017, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones: se modifica el artículo 21 de la LIS, así como otros artículos relacionados, para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de participaciones que cumplan los requisitos previstos en la mencionada normativa.
- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes: se modifica el artículo 22 de la LIS para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de establecimientos permanentes.

NOVENO.- Alega la interesada en su reclamación la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 por vulnerar la Constitución Española, en particular los artículos 86.1 y 31.1 CE, así como por modificar sustancialmente la legislación ordinaria, entre otros, los artículos 10, 26, 30 y la DT 23.1 LIS.

En efecto, debemos señalar que la Audiencia Nacional, mediante Auto de fecha 23/03/2021 (recurso nº 575/2017), acordó elevar una primera cuestión de inconstitucionalidad (la número 2448-2021) frente al referido Real Decreto-ley 3/2016 ante el Tribunal Constitucional *"por la posible vulneración de lo*

dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española"; siendo la misma inadmitida por razones de forma mediante Auto 20/2022, de 26 de enero.

Ahora bien, mediante Auto de fecha 03/03/2023, se cursó nueva cuestión de inconstitucionalidad sobre dicho Real Decreto-ley 3/2016 (la número 2577-2023, planteada por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 575-2017, en relación con el artículo 3. Primero, apartados uno y dos, de dicho Real Decreto-ley); siendo la misma admitida a trámite mediante providencia dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 04/07/2023.

En el Auto de la Audiencia Nacional por el que se planteaba la referida cuestión de inconstitucionalidad se decía:

"Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero -por el que se añade una disposición adicional decimoquinta de la LIS que viene a limitar a las grandes empresas la compensación de BINS y la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional- y segundo -por el que se modifica el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS que obliga a revertir los deterioros de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios que fueron fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 y ello con independencia de la renta obtenida en el periodo impositivo por vulneración de los límites materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades (artículo 86.1 CE) e incidir en el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE)".

DÉCIMO.- El Tribunal Constitucional ha resuelto dicha cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023 mediante sentencia del Pleno de 18/01/2024, cuyo fallo establece:

"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto".

En esa misma sentencia, tal y como se recoge en el fallo transcrito, el propio Tribunal se refiere a los efectos de esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad, expresándose en los términos siguientes:

"Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]".

En definitiva, el TC ha acordado que son inconstitucionales y, por tanto, nulos, los siguientes preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre -LIS-), según la redacción dada a los mismos por el artículo 3. Primero. Uno y Dos del Real Decreto-ley 3/2016:

- Por un lado, la disposición adicional decimoquinta (DA 15ª) LIS, referida a los límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2016, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

"Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de ... euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo 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 ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de ... euros pero inferior a ... euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 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 ciento de la cuota íntegra del contribuyente".

- Y, por otro lado, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta (DT 16ª LIS), referida al 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 periodos impositivos iniciados con anterioridad a 01/01/2013, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

"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 periodos 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 periodos 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 periodos 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 periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión".

DÉCIMO PRIMERO.- En el caso que nos ocupa la entidad solicitó, en base a considerar inconstitucionales las medidas introducidas en la LIS por el Real Decreto-Ley 3/2016, la rectificación de las autoliquidaciones del IS, Modelo 220, Régimen consolidación fiscal, ejercicios 2017 y 2018, las cuales habían sido elaboradas tomando en consideración los efectos derivados de aquéllas, dando inicio, en forma debida, al correspondiente procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cuya regulación se contiene, en esencia, en los artículos 126 y siguientes del RGAT.

En su escrito, la entidad manifestó, para instar la rectificación de su autoliquidación del IS 2017, lo siguiente:

"CUARTA.- Como se ha comentado, la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto 3/2016 tendrá los siguientes efectos en el modelo 220 del XZ correspondiente al ejercicio 2017:

- **MODIFICACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DEL GRUPO (ART. 62. 1. F) LIS):**

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, en el ejercicio 2017, el XZ podría compensar bases imponibles negativas (en este caso, generadas por el propio grupo) con el límite del 70% de la base imponible previa del grupo fiscal, en lugar de los límites previstos en artículo 3 del citado Real Decreto (introducido en la LIS a través de la disposición adicional 15ª).

Considerando lo anterior, el XZ procedería a compensar bases imponibles negativas del grupo (art. 62.1. f) de la LIS) por importe de ... euros. De conformidad con lo anterior y teniendo en cuenta el límite exigido por el artículo 62.1. f) de la LIS, a continuación, se refleja el importe de bases imponibles negativas a compensar rectificado respecto del inicialmente compensado en la declaración complementaria:

Compensación de bases imponibles negativas del grupo de periodos anteriores:

Presentado: ...

Rectificado: ...

Diferencia: ...

En este sentido, y a modo ilustrativo, se adjunta como Anexo II detalle de bases imponibles compensadas en declaraciones originarias y según rectificación que se solicita.

QUINTA. - *Que, de conformidad con lo anterior, mediante el presente escrito el XZ solicita la rectificación de la autoliquidación complementaria modelo 220 presentado.*

En este sentido, y en aras de facilitar la detección de las modificaciones incluidas, se detallan a continuación las casillas más significativas que se verían modificadas en el Modelo 220 de Declaración Consolidada del Impuesto sobre Sociedades del XZ, relativo al ejercicio 2017: (Cuadro comparativo)

Como puede apreciar esa Administración, la modificación de los importes correspondientes a las bases imponibles negativas producirían los siguientes resultados:

- La autoliquidación complementaria del IS del ejercicio 2017 presentada por el XZ arrojó un resultado a devolver de (-) ... euros.

Sin embargo, de la autoliquidación rectificativa resultaría un importe total a devolver (tanto en Territorio Común como en Territorios Forales) de (-)... euros.

- De conformidad con lo anterior, mi representada entiende que en el ejercicio 2017 se habría realizado un ingreso indebido por importe total de ... euros debido al incremento de las bases imponibles negativas al 70% (que no el 25% aplicado en la autoliquidación complementaria).

No obstante, y como consecuencia de que en los periodos impositivos siguientes el **XZ** utilizó las mencionadas BINs que hubiera correspondido aplicar de no haber existido la limitación del 25% se solicita únicamente la devolución de los intereses de demora devengados.

Sobre la base de todo lo anterior,

SOLICITA

Que se tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito y, junto con los documentos que al mismo se acompañan, sirva admitirlos y en su virtud se proceda a rectificar de forma expresa la autoliquidación complementaria del IS del Grupo Fiscal (Modelo 220) correspondiente al ejercicio 2017 con número de Referencia/Expediente **REFERENCIA_1** y Código Seguro de Verificación **CODIGO_1**, en los términos señalados y, en su virtud, proceda a la devolución de los intereses de demora devengados correspondientes.

Que dicha devolución, se proceda a realizar mediante transferencia bancaria al número de cuenta corriente (IBAN)

PRIMER OTROSÍ DICE: En esta misma fecha se están impugnando las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2021, por ser estos tres ejercicios aquellos en los que la aplicación del RDL 3/2016 impidió a la compañía compensar todas las bases imponibles negativas a las que habría tenido derecho en ausencia de dicho texto legal, y por lo tanto los tres ejercicios en los que una hipotética declaración de inconstitucionalidad del artículo 3 del RDL 3/2016 determinaría una mayor compensación de bases imponibles negativas que la practicada conforme a dicho precepto, sin perjuicio de los efectos correlativos que dicha mayor compensación en los ejercicios 2017, 2018 y 2021 deba determinar en los ejercicios 2020 y 2022, y que esta Administración puede aplicar de oficio considerando la existencia de una obligación conexa.

De esta forma, y por facilitar la labor de esta Administración, se adjunta como Anexo II el siguiente cuadro ilustrativo en el que se comparan las bases imponibles negativas compensadas con arreglo a la limitación resultante del RDL 3/2016 y la compensación a la que mi representada tiene derecho ante la inconstitucionalidad de dicho precepto (que entendemos sería la resultante de la limitación contemplada en el precepto en su redacción anterior, salvo que el Tribunal Constitucional determinase algo distinto).

En resumen, al existir ejercicios distintos de los tres impugnados (i.e., ejercicios 2017, 2018 y 2021) en los que existen obligaciones conexas, esta circunstancia se tenga en cuenta por la Administración en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en forma análoga a lo contemplado en sus artículos 225.3, 239.7, procediendo a regularizar los ejercicios 2018 y 2021 en los términos que procedan en función de la Resolución que ponga fin a este procedimiento de impugnación, procediéndose de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58.2.c) del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, esto es, proceder a liquidar de oficio los cinco años ajustando las bases, lo que determinará (i) importes a devolver en 2017, 2018 y 2021, e (ii) importes a ingresar en 2019 y 2022, y que compensen de oficio cuotas e intereses de demora devolviéndonos exclusivamente el diferencial a nuestro favor."

Mismo texto se incluye en el escrito de rectificación de la autoliquidación del IS 2018, si bien adaptando los importes a rectificar y respecto a un ingreso indebido de ... euros.

La correspondiente Oficina Gestora dictó Acuerdo de inadmisión a trámite de las rectificaciones de autoliquidación, al entender que el derecho a solicitar devoluciones del IS 2017 y 2018 ya se encontraba prescrito en el momento de instar el procedimiento de rectificación pertinente, cuestión respecto a la cual ya se ha pronunciado este TEAC en los Fundamentos de Derecho anteriores, entendiéndose que tal prescripción no se ha producido.

Pues bien, el pronunciamiento del TC descrito en el anterior Fundamento de Derecho ha de conllevar, necesariamente, la estimación de la presente reclamación, que se ha dirigido contra aquella resolución por la que se rechazó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Entiende este TEAC que al haber quedado sin validez y, por tanto, sin efecto los preceptos indicados de la LIS (DA 15ª y apartado 3 de la DT 16ª), introducidos por el RDL 3/2016, y siendo claro que es conforme a ellos como se debieron confeccionar las autoliquidaciones por los sujetos pasivos del IS y, en su caso, se debían dictar las liquidaciones por la Administración Tributaria antes de la declaración de inconstitucionalidad, la consecuencia lógica y directa no puede ser otra que atender a la pretensión de la reclamante, debiéndose tener en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la LIS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el artículo 3. Primero, apartados Uno y Dos, del RDL 3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el TC.

DÉCIMO SEGUNDO.- En relación con el modo de dar satisfacción a la interesada hemos de traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de junio de 2024 (rec. 36/2024 promovido contra la Orden Ministerial HAC/554/2019, de 26 de abril).

En su recurso la recurrente solicitaba, además de la anulación de la referida Orden Ministerial, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos y en este planteamiento se solicitó que, una vez declarado el derecho, se difiriese a la fase de ejecución de sentencia su cuantificación.

En lo aquí relevante, la Audiencia Nacional expone:

"(...) 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 no tomar en consideración en la autoliquidación presentada aquellas casillas que resultan anuladas por esta sentencia, o lo que es lo mismo, 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 no estamos en condiciones de valorar, pero si la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia.

19.Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas casillas de autoliquidación, ahora anuladas, se hubiere producido un ingreso tributario superior al que, en su caso, correspondería sin la existencia de esa casilla, con el contenido 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 contestación a la demanda, 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.

20.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: (...)

21.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 (la Orden recurrida), 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.

22.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: (...)

23.Dicho lo anterior, no ha resultado controvertido que la entidad recurrente practicó los ajustes fiscales derivados de la norma legal, a través de los modelos aprobados por la Orden ministerial recurrida, en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019, así lo ha acreditado con los documentos acompañados a la demanda, que no han sido impugnados.

24.Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y declarada la nulidad radical (artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo) de la Orden ministerial, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que se (sic) 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 impositivas 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.

(...)

26. 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, y de la Orden ministerial que la desarrolla, por parte de esta sentencia, obliga a reconfigurar las bases imponibles de la tributación por el IS de los ejercicios afectados, esto es de aquellos en los que efectivamente se aplicó la Ley, a través de los modelos de liquidación ahora anulados, que deberán ser sustituidas por otras resultantes de la norma jurídica reglamentaria previa a la modificación de la misma por el Real Decreto Ley anulado, a través de los modelos de declaración también previos a los de la Orden ministerial ahora anulada.

27. Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que tales sumas ascienden a ... euros, cada uno de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 (total ... euros) por los ajustes por reversión previstos en la disposición transitoria 16ª, aplicados a través de la casilla 00333, pero, como hemos dicho, resulta congruente con la acción de anulación ejercitada que la de plena jurisdicción se ciña al ejercicio en el que estuvo en vigor esta Orden ministerial, esto es 2018, a lo que, en principio, ha de ceñirse la estimación de la pretensión actora de plena jurisdicción, y, en su caso, la ejecución de la sentencia.

28. 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."

Criterio reiterado en reciente sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 14/10/2024 (rec. nº 1479/23).

En el caso que nos ocupa, al igual que sucedía en el implicado en la sentencia de la Audiencia Nacional que se acaba de transcribir parcialmente, el pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en las autoliquidaciones presentadas aquellos aspectos que resultan anulados por la sentencia del Tribunal Constitucional, o lo que es lo mismo, 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 este TEAC no está en condiciones de valorar, pero sí la Administración en ejecución de la presente resolución.

Por ende, tal y como ha dispuesto la Audiencia Nacional en la referida sentencia, en ejecución de la presente resolución procederá practicar aquellas operaciones y correcciones que este TEAC no está en condiciones de determinar, a fin de asegurar la efectividad de la estimación de la pretensión de la reclamante que en la presente resolución se acuerda.

De acuerdo con lo anterior, procederá la anulación del acuerdo impugnado y su sustitución por otro según lo dispuesto en la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda