

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2025

Sala 1.^a

R.G. 1448/2025

SUMARIO:

IS. Pagos fraccionados. Inconstitucionalidad del RD Ley 6/2016, de 30 de septiembre. La Sentencia 78/2020, de 1 de julio, del Tribunal Constitucional expone con claridad que no pueden revisarse, a tenor de ella, aquellas liquidaciones que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse ni las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada a dicha fecha. En el caso de solicitudes de rectificación que, planteadas por otro motivo distinto de la inconstitucionalidad de determinadas medidas introducidas en la LIS por el RD Ley 3/2016, determinasen la procedencia de que se practicara una nueva liquidación por el IS de un ejercicio afectado por esa inconstitucionalidad, sí debe tener en cuenta qué medidas, por haber sido declaradas inconstitucionales, no son aplicables a efectos de dictarla. Si, por otro lado, esas solicitudes de rectificación no son estimadas, no existe acto administrativo de liquidación en el que tener en cuenta la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016 declarada por el TC.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 22-02-2025 ha tenido entrada en este Tribunal la reclamación 00-01448-2025-00 interpuesta en fecha 20-02-2025, que se resuelve en la presente resolución de forma acumulada con las siguientes reclamaciones:

Reclamación	F. Interposición	F. Entrada
00-03003-2025	20-02-2025	22-02-2025
00-03004-2025	20-02-2025	22-02-2025
00-03005-2025	20-02-2025	22-02-2025
00-03006-2025	20-02-2025	22-02-2025

SEGUNDO.- Con fecha 16-10-2024 presentó la entidad **XZ**, SLU., sendos escritos de solicitud de rectificación de las siguientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (Modelo 222):

- Autoliquidación relativa al segundo pago fraccionado del ejercicio 2020, presentada con fecha 20 de octubre de 2020, de la que se derivó un importe a ingresar de 1.363.272,11 euros.
- Autoliquidación relativa al tercer pago fraccionado del ejercicio 2020, presentada con fecha 21 de diciembre de 2020, de la que se derivó un importe a ingresar de 1.612.393,54 euros.
- Autoliquidación relativa al primer pago fraccionado del ejercicio 2021, presentada con fecha 20 de abril de 2021, de la que se derivó un importe a ingresar de 405.629,94 euros.
- Autoliquidación relativa al segundo pago fraccionado del ejercicio 2021, presentada con fecha 20 de octubre de 2021, de la que se derivó un importe a ingresar de 905.917,71 euros.
- Autoliquidación relativa al tercer pago fraccionado del ejercicio 2021, presentada con fecha 20 de diciembre de 2021, de la que se derivó un importe a ingresar de 420.160,45 euros.

Los citados pagos fraccionados se calcularon aplicando la Disposición Adicional 14^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que establecía en relación con los pagos fraccionados realizados en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se iniciase el período impositivo fuera, al menos, 10 millones de euros.

TERCERO.- Con fecha 04-02-2025 la Oficina de Gestión Tributaria de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la AEAT dictó Acuerdo de resolución por el que se desestimaban las solicitudes de rectificación presentadas por la entidad, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 05-02-2025, disponiéndose lo siguiente:

"SEGUNDO. De acuerdo con los antecedentes el recurrente solicita que se acuerde la rectificación de las autoliquidaciones del 2P y 3P del pago fraccionado del ejercicio 2020, y 1P, 2P y 3P del pago fraccionado

Síguenos en...



del ejercicio 2021 dado que tanto que el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, como el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, dio nueva redacción a la citada Disposición Adicional son inconstitucionales y nulos. tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional, y solicita se le reconozca el derecho a la percepción de intereses de demora sobre las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de pagos fraccionados.

(...)

La Administración tributaria debe someterse a lo establecido en la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, en su redacción dada a la citada Disposición Adicional por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, y los ingresos realizados en el 2P 2020, 3P 2020, 1P 2021, 2P 2021 y 3P 2021 mediante la presentación de las autoliquidaciones correspondientes no tienen el carácter de indebidos al realizarse conforme a la normativa vigente.

(...)

TERCERO. Se acuerda DESESTIMAR las solicitudes números 2024GRC...12T, 2024GRC...13S, 2024GRC...14F, 2024GRC...15E y 2024GRC...16Z presentadas."

CUARTO.- Disconforme la interesada con el Acuerdo de resolución por el que se desestimaron las solicitudes de rectificación, interpuso ante este TEAC, con fecha 20-02-2025, la reclamación económico administrativa nº 1448/2025.

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.

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

Primera.- El vicio de inconstitucionalidad de la DA 14ª no se subsana por la aprobación de la Ley 6/2018, de presupuestos.

Segunda.- Infracción del artículo 31.1 CE: Vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Mención a los Autos de la Audiencia Nacional de 14 y 19 de diciembre de 2018 (recursos 908/2016 y 900/2016) y a los Autos del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de marzo de 2024 (recursos 1385/2022 y 1387/2022) por los que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con la Disposición Adicional decimocuarta de la LIS.

Tercera.- El Tribunal Constitucional en fecha 18 de enero de 2024 ha declarado la inconstitucionalidad de las medidas introducidas por el RDL 3/2016.

Cuarta.- Procedencia del pago de intereses de demora sobre el crédito tributario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 económico-administrativas 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 el ajuste o no a Derecho del acuerdo impugnado, a la vista de las alegaciones efectuadas.

CUARTO.- Antes de entrar en el fondo de la cuestión, resulta conveniente hacer una breve mención a la **normativa reguladora de los pagos fraccionados mínimos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades**, sobre todo en lo que respecta a la vigencia de los instrumentos jurídicos a través de los cuales se estableció tal obligación en los distintos periodos impositivos afectados.

El 30-09-2016 se aprobó por el Consejo de Ministros el Real Decreto-ley 2/2016, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.

Entre ellas, y con efectos para los periodos impositivos que se iniciasen a partir de 01-01-2016, el mismo añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (DA 14ª) a la LIS, que establecía en relación con los pagos fraccionados realizados en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo fuera al menos 10 millones de euros.

La citada DA 14ª de la LIS, en redacción dada por el Real Decreto-ley 2/2016, establecía:

Síguenos en...



"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente

forma:

<<Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre>>".

Con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 01-01-2018, la DA 14ª se incorporó a la LIS a través del artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (en adelante, LPGE 2018), que si bien introduce alguna modificación (como la ampliación de la excepción a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 y la aplicación temporal de esta excepción, así como alguna peculiaridad respecto a las empresas navieras), mantiene en esencia el régimen anterior de pagos fraccionados mínimos, disponiendo:

"Artículo 71. Régimen legal de los pagos fraccionados.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

<<Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Síguenos en...

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018>>".

Por último, el 06-11-2018, se publicó en el BOE la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En ella se introduce, a través de su artículo cuatro, una nueva modificación de la DA 14ª LIS en relación con las entidades navieras, estableciendo lo siguiente:

"Artículo cuatro. Pagos fraccionados de las entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Los contribuyentes... (igual).

a) La cantidad a ingresar... (igual).

Quedará excluido... (igual).

En el caso de... (igual).

En el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje establecido en el Capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto... (igual)»".

Con fecha 19-12-2018, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional planteó la **cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019** respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 (que añadía la citada DA 14ª a la LIS), por posible vulneración de los artículos 86.1 (afectación del deber de contribuir) y 31.1 (violación del principio capacidad económica), ambos de la Constitución Española.

El día 01-07-2020 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia n.º 78/2020 declarando la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE.

Ello determinó la consideración como indebidos de los ingresos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades realizados conforme a la disposición adicional decimocuarta de la LIS durante la vigencia de dicho Real Decreto-ley (los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017).

La citada sentencia, sin embargo, no se pronunció sobre la otra posible lesión invocada (la del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE), señalando que la estimación del primer motivo de

Síguenos en...



inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el artículo 86.1 CE) lo hacía innecesario.

Así pues, la referida sentencia del Tribunal Constitucional se pronuncia exclusivamente respecto del Real Decreto ley 2/2016, y únicamente en lo que a la violación del límite material previsto en el artículo 86.1 CE se refiere, no entrando a conocer sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

Así se desprende del Fundamento Jurídico 1:

"1. Objeto del proceso: duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público -que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27 /2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, DA 14ª LIS)- podría ser contrario a los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución (i) por haberse aprobado mediante un instrumento normativo -el decreto-ley- que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y (ii) por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades."

También del Fundamento Jurídico 6:

"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional 14ª (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE."

El apartado 1 del art. 39 LOTC establece que "[cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". Esta previsión permite a este Tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 1 87/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 1 54/20 15, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectos "por conexión o consecuencia".

Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencial al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

En consecuencia, el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad.

Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE). (ii) No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 1 1; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9 y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]."

Y por último, del Fallo:

"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. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto."

QUINTO.- Alega la interesada que el vicio de inconstitucionalidad de la DA 14ª no se subsana por la aprobación de la Ley 6/2018, de presupuestos, así como la infracción del artículo 31.1 CE y la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, haciendo mención en sus alegaciones tanto a los Autos del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de marzo de 2024 (recursos 1385/2022 y 1387/2022) como a los Autos de la Audiencia Nacional de 14 y 19 de diciembre de 2018, por los que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con la Disposición Adicional decimocuarta de la LIS, al tiempo que solicita la procedencia de reconocer intereses de demora sobre el crédito tributario.

Pues bien, como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, el Tribunal Constitucional limita su pronunciamiento a una cuestión formal referida al Real Decreto-ley 2/2016, no entrando en el fondo de la DA 14ª de la LIS, ni tampoco en las Leyes 6/2018 y 8/2018, al no ser estas normas objeto de la cuestión

de inconstitucionalidad planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Así, refiriéndose el único vicio de inconstitucionalidad declarado por el Tribunal Constitucional al empleo de un Real Decreto-ley para regular el régimen de pagos fraccionados, en modo alguno se puede hacer extensivo dicho pronunciamiento a las Leyes 6/2018 y 8/2018, ya que se trata de instrumentos normativos distintos, por lo que no es que subsanen el vicio apreciado, es que directamente el mismo no concurre en ellos.

Por tanto, no cabe ampliar los efectos de la referida sentencia del Tribunal Constitucional de 01-07-2020 a los pagos fraccionados (Modelo 222): 2P 2020, 3P 2020, 1P 2021, 2P 2021, 3P 2021, que nos ocupan, pues los mismos no se efectuaron en el marco de la normativa declarada inconstitucional.

Y en este mismo sentido, este TEAC en resolución de fecha 22-02-2021 (RG 2836/2020) señaló:

"la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley-Ley 2/2016 efectuada por la STC aludida implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, extendiéndose, por tanto, sólo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero no a los pagos fraccionados realizados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta, por tanto, sólo a aquella norma, en tanto que se ha considerado como un vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, pero ello no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento".

Asimismo, este TEAC en resolución de fecha 11-02-2021 (RG 6355/2020) motivaba:

"Pues bien, estos razonamientos, a juicio de este TEAC, no pueden aceptarse, toda vez que, como bien dice la reclamante, la STC declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley en atención a la utilización indebida de este instrumento para disponer la regulación introducida en el precepto de la Ley reguladora del IS. Pero fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido en lo relativo al nuevo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que el Decreto ley había introducido en aquella, resultando pues aplicable como sistema de cuantificación de los pagos fraccionados el que hubiese estado vigente inmediatamente antes de la modificación del mismo por el Decreto ley. Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo ex novo el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Como ha quedado patente de la STC, para corregir la tacha de inconstitucionalidad únicamente debía enmendar la causa que a juicio del TC había determinado la misma; o sea, la utilización del decreto-ley. Quiere esto decir que el mantenimiento en esta nueva redacción de la ley del IS por la referida Ley 6/2018, de los términos sustanciales del sistema de cuantificación del pago fraccionado -con excepción, como hemos señalado, de la especialidad prevista para las entidades de capital riesgo- no puede tildarse de inconstitucional, toda vez que no ha sido ese contenido el determinante o motivador del pronunciamiento de inconstitucionalidad.

La anterior afirmación nos sirve de fundamento para rechazar asimismo las siguientes alegaciones de la reclamante (que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea y vulneración del principio de capacidad económica). Tanto en una como en otra el alegato pretende extender a la nueva normativa que redacta el sistema de cuantificación de los pagos a cuenta que nos ocupa, la tacha de inconstitucionalidad acordada en la STC, bien sea por considerar que el nuevo instrumento jurídico utilizado -LGP- es también inconstitucional, bien sea por considerar que lo es el objeto o contenido mismo de la regulación.

Pero ninguna de esas dos conclusiones se sostiene a la luz de las propias declaraciones de la STC. La declaración de la inconstitucionalidad únicamente en atención al instrumento utilizado en el presente caso, decreto ley, supone no entrar en el fondo de la constitucionalidad de la medida ni, por ende, enjuiciar la posible violación de la capacidad económica. Supone además, que no puede extrapolarse el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior: Ley 4/2018 y Ley 8/2018. El propio TC elude un pronunciamiento sobre ello. Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

Además de lo expuesto anteriormente, interesa resaltar cómo el propio TC lo expresa con claridad en su "NOTA INFORMATIVA Nº 67/2020, como adelanto de parte dispositiva:

<<La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE, ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que

Síguenos en...



es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.

(...)

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley.>>

La mejor y más auténtica síntesis y explicación que sin duda constituye esta Nota del propio órgano emanante de la sentencia, no deja lugar a dudas de que únicamente se aprecia la inconstitucionalidad con fundamento en el instrumento normativo empleado; es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto-ley, vulnerando los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).

Que no lo excluya no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento. Otra lectura implicaría a juicio de este TEAC tergiversar la STC pues no cabe posibilidad alguna de extender la eficacia de esta sentencia mas allá de su propia declaración de inconstitucionalidad. Ello equivaldría a emitir ex novo un juicio de inconstitucionalidad, lo que sin duda está terminantemente vedado a este órgano revisor".

Como indican las resoluciones citadas, la inconstitucionalidad de las normas es una cuestión respecto de la que nada puede decir este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada, según la cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos económico-administrativos está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que, en ningún caso, incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la jurisdicción contencioso-administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la CE).

SEXTO.- En relación a la alegación de la interesada relativa tanto a los Autos del TSJ de la Comunidad Valenciana de 06-03-2024 (recursos 1385/2022 y 1387/2022) por los que el TSJ de la Comunidad Valenciana acuerda "plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación a la DA 14 de la Ley 27/2014 de 27-11 (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341) introducida por la LGP (RCL 2003, 2753), 6/18 por vulnerar el principio de capacidad económica artículo 31.1 de la Constitución española (RCL 1978, 2836), suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia", como a los Autos de la Audiencia Nacional de 14 y 19 de diciembre de 2018 (recursos 908/2016 y 900/2016) por los que la Audiencia Nacional acuerda "plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al artículo 3 del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre (RCL 2016, 1122), por el que se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014 (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341), por vulnerar lo dispuesto en los artículos 31.1 y 86.1 de la Constitución española (RCL 1978, 2836), suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia", procede señalar que, el Pleno del Tribunal Constitucional ha acordado admitir a trámite, mediante Providencias de fecha 11-02-2025, sendas cuestiones de inconstitucionalidad (n.º 2525-2024 y n.º 2840-2024) planteadas por el TSJ de la Comunidad Valenciana en relación con la DA 14ª de la LIS, por posible vulneración del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE.

En relación con esta cuestión consta que la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia, TSJ, de la Comunidad Valenciana dictó sendos Autos, de fecha 06-03-2024 (recursos 1385/2022 y 1387/2022), acordando plantear ante el Tribunal Constitucional dos cuestiones de inconstitucionalidad en relación con la DA 14ª de la LIS, aprobada por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, por posible vulneración del artículo 31.1 de la CE, "(...) suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia".

Pues bien, en el BOE de fecha 17-02-2025 se ha publicado la admisión a trámite por el Tribunal Constitucional de las citadas cuestiones de inconstitucionalidad, lo que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad n.º 2840/2024, planteada en el procedimiento ordinario n.º 1387/2022, y a la cuestión de inconstitucionalidad n.º 2525/2024, planteada en el procedimiento ordinario núm. 1385/2022.

En este contexto, procede señalar que, si bien este TEAC también es conocedor de las citadas cuestiones, en lo que se refiere a este órgano revisor, su normativa reguladora sólo contempla la posibilidad de

Síguenos en...



suspender en casos tasados, entre los que no se encuentra ni el planteamiento por los Tribunales Contencioso-Administrativos de una cuestión de inconstitucionalidad, ni su posterior admisión a trámite, por lo que, hasta tanto el Tribunal Constitucional no falle sobre la referida inconstitucionalidad de la norma cuestionada, este TEAC debe resolver la cuestión aquí planteada aplicando la normativa vigente.

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad invoca una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de unos preceptos normativos, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta de la LIS ante el órgano competente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

SÉPTIMO.- Alega asimismo la interesada ante este Tribunal la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, declarada por el Tribunal Constitucional el 18 de enero de 2024, así como la procedencia de rectificar los pagos fraccionados que nos ocupan de acuerdo con la declaración de inconstitucionalidad del RDL 3/2016, manifestando al respecto lo siguiente:

"En particular, el TC ha analizado las disposiciones normativas que establecían la limitación a la compensación de BINs, la limitación a la aplicación de las deducciones por doble imposición, y la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hubiesen sido deducidos en ejercicios anteriores y las ha declarado contrarias al artículo 86.1 y 31.1 de la Constitución Española.

El Tribunal Constitucional confirma el argumento jurídico invocado y desarrollado por esta parte en sus solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración, declarando que se ha utilizado de manera indebida la figura del Real Decreto-Ley para realizar estas modificaciones en la Ley del IS. Recordemos que el artículo 86.1 CE establece que aquellas materias que afecten a los derechos y deberes de los ciudadanos recogido en el título I de la Carta Magna quedan excluidas de la regulación del decreto-ley. Por consiguiente, las disposiciones normativas introducidas por el RDL 3/2016 vulneraban el artículo 86.1 CE al afectar al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público recogido en el artículo 31.1 CE.

Esta parte ha venido defendiendo que la propia doctrina del TC respecto al límite material fijado por el artículo 86.1 CE, establecía con carácter general, el decreto-ley no puede regular la materia tributaria, aunque esta prohibición tan solo afecte a aquellas situaciones que «por su entidad cualitativa o cuantitativa altere(n) sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario1.»

Pues bien, la citada sentencia de 18 de enero de 2024 confirma este aspecto y, en concreto, considera que las medidas antes citadas afectan a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 CE, vulnerando lo dispuesto en el artículo 86.1 de la CE, declarándolas inconstitucionales y nulos.

Como se expuso en la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de pagos fraccionados de los ejercicios 2020 y 2021, el RDL 3/2016 establecía una limitación en la compensación de BINs superior a la establecida por la LIS, cuyo porcentaje de reducción se determinaba en función del importe neto de la cifra de negocio. Esta limitación no sólo afectaba a la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), sino también a la determinación del pago fraccionado, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.3 de la LIS, para determinar el pago fraccionado, debemos partir de la base imponible, que se obtiene de compensar las bases impositivas negativas a la base imponible previa.

En la medida en que la cifra de negocios de XZ en el ejercicio anterior (tanto 2019 como 2020) fue superior a los sesenta millones de euros y que debía calcular el pago fraccionado en la modalidad establecida en el artículo 40.3 de la LIS, mi representada venía obligada a aplicar las medidas introducidas por el RDL 3/2016, por lo que únicamente podría compensar bases impositivas negativas en un porcentaje del 25% de la base imponible previa a la hora de calcular el pago fraccionado por dicha modalidad.

De no haber existido el RDL 2/2016 ni el RDL 3/2016, mi representada:

1. Respecto del ejercicio 2020, en el pago fraccionado del segundo período hubiese ingresado un importe de 259.590,23 euros (en lugar de los 1.363.272,11 euros que ingresó el 20 de octubre de 2020); y en el tercer período hubiese ingresado un importe de 452.816,67 euros (e ingresó 1.612.393,54 euros). Es decir, el importe de los pagos fraccionados satisfechos en el año 2020 ascendió a un total de 2.975.665,65 euros cuando lo pertinente conforme la LIS hubiese sido ingresar 712.406,90 euros.

2. Respecto del ejercicio 2021, en el pago fraccionado del primer período de 2021 hubiese ingresado un importe de 49.426,11 (e ingresó 405.629,94 euros); en el segundo período hubiese ingresado un importe de 658.264,15 euros (en lugar de los 905.917,71 euros que ingresó); y en el tercer período hubiese ingresado un importe de 55.882,03 euros (e ingresó 420.160,45 euros). Es decir, el importe de los pagos fraccionados satisfechos en el año 2021 ascendió a un total de 1.731.708,10 euros cuando lo pertinente conforme la LIS hubiese sido ingresar 352.961,70 euros.

Síguenos en...



Así, en fecha 16 de octubre de 2024, es decir, con anterioridad a que se dictara la sentencia del TC, se instó la rectificación de las citadas autoliquidaciones del primer, segundo y tercer pago fraccionado del IS del ejercicio 2020, así como del segundo y tercer pago fraccionado del IS del ejercicio 2021, bajo el fundamento, entre otros, de la inconstitucionalidad de las medidas introducidas por el RDL 3/2016.

En consecuencia, las medidas introducidas por el RDL 3/2016, en concreto la limitación a la compensación de BINS, no deben ser aplicables a las autoliquidaciones de pagos fraccionados del IS de los ejercicios 2020 y 2021 de XZ."

Conviene matizar que se trata de una cuestión nueva planteada a este Tribunal, pues en el escrito de rectificación de autoliquidaciones de los pagos fraccionados (Modelo 222): 2P 2020, 3P 2020, 1P 2021, 2P 2021 y 3P 2021 planteó únicamente alegaciones relativas a la normativa de pagos fraccionados de la DA 14ª de la LIS, introducida mediante RDL 2/2016, mencionando la compensación de BINS en su conclusión en el escrito de rectificación de los pagos fraccionados de los periodos 2P y 3P de 2020, únicamente en los siguientes términos:

"Tal y como se ha expuesto a lo largo de este escrito, mi representada tuvo que realizar unos pagos fraccionados por un importe total de 2.975.665,65 euros. Si mi representada hubiera presentado el pago fraccionado sin aplicar las medidas establecidas en el RDL 2/2016, hubiese tenido que ingresar 712.406,90 euros.

En efecto, respecto al segundo pago fraccionado, sobre la base de 7.764.926,99 euros, habría podido compensar unas BINS de 5.435.448,89 euros, lo que determinaría una base para el pago fraccionado de 2.329.478,10 euros. A esta base, habría aplicado el tipo del 17%, resultando una cuota de 396.011,28 euros, que minorada con las retenciones e ingresos a cuenta practicados arrojaría una cuota teórica de 259.590,23 euros. La rectificación de dicha autoliquidación determinaría un ingreso indebido de 1.103.681,88 euros (la diferencia entre los 1.363.272,11 euros y los 259.590,23 euros).

Respecto al tercer pago fraccionado, sobre la base de 19.119.916,18 euros, habría podido compensar unas BINS de 13.383.941,33 euros, lo que determinaría una base para el pago fraccionado de 5.735.974,85 euros. A esta base, habría aplicado el tipo del 17%, resultando una cuota de 975.115,73 euros, que minorada con las retenciones e ingresos a cuenta practicados, junto con los pagos fraccionados previos, arrojaría una cuota teórica de 452.816,67 euros. La rectificación de dicha autoliquidación determinaría un ingreso indebido de 1.159.576,87 euros (la diferencia entre los 1.612.393,54 euros y los 452.816,67 euros).

(...)"

Y en el escrito de rectificación de pagos fraccionados de 2021, en los siguientes términos:

"Tal y como se ha expuesto a lo largo de este escrito, mi representada tuvo que realizar unos pagos fraccionados desvinculados de la base imponible del impuesto por un importe total de 1.731.708,10 euros. Si mi representada hubiera presentado el pago fraccionado sin aplicar las medidas establecidas en el RDL 2/2016, hubiese tenido que ingresar 352.961,70 euros.

En efecto, respecto al primer pago fraccionado, sobre la base de 1.206.898,51 euros, habría podido compensar unas BINS de 844.828,96 euros, lo que determinaría una base para el pago fraccionado de 362.069,55 euros. A esta base, habría aplicado el tipo del 17%, resultando una cuota de 61.551,82 euros que minorada con el volumen de operaciones realizadas en territorio común (80,30%) arrojaría una cuota teórica de 49.426,11 euros. La rectificación de dicha autoliquidación determinaría un ingreso indebido de 356.203,83 euros (la diferencia entre los 405.629,94 euros y los 49.426,11 euros).

Respecto al segundo pago fraccionado, sobre la base de 6.149.801,06 euros, habría podido compensar unas BINS de 4.304.860,74 euros, lo que determinaría una base para el pago fraccionado de 1.844.940,32 euros. A esta base, habría aplicado el tipo del 17%, resultando una cuota de 313.639,85 euros, que ajustada al volumen de operaciones realizadas en territorio común (94,72%) y minorada con el pago fraccionado previo, arrojaría una cuota teórica de 247.653,56 euros. La rectificación de dicha autoliquidación determinaría un ingreso indebido de 658.264,15 euros (la diferencia entre los 905.917,71 euros y los 247.653,56 euros).

Respecto al tercer pago fraccionado, sobre la base de 8.599.976,46 euros, habría podido compensar unas BINS de 6.019.983,52 euros, lo que determinaría una base para el pago fraccionado de 2.579.992,94 euros. A esta base, habría aplicado el tipo del 17%, resultando una cuota de 438.598,80 euros, que minorada con las retenciones e ingresos a cuenta practicados y ajustada al volumen de operaciones realizadas en territorio común (94,72%), junto con los pagos fraccionados previos, arrojaría una cuota teórica de 55.882,03 euros. La rectificación de dicha autoliquidación determinaría un ingreso indebido de 364.278,42 euros (la diferencia entre los 420.160,45 euros y los 364.278,42 euros).

(...)"

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, pasaremos a continuación a determinar si procede aplicar en el presente caso lo dispuesto por la STC de 18-01-2024, en la que se ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023, cuyo fallo es el siguiente:

"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 tercero 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. 3.1, 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."

Disponiéndose en dicho fundamento jurídico cuarto, lo siguiente:

"4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

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 (art. 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 (art. 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)]."

Por consiguiente, la propia sentencia, por exigencias del principio de seguridad jurídica, ha limitado los efectos de la declaración de nulidad de las referidas normas -los preceptos indicados de la LIS (DA 15ª y apartado 3 de la DT 16ª), introducidos por el RDL 3/2016-, estableciendo que no son susceptibles de revisión con fundamento en la misma las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada a la fecha de dictarse la referida sentencia, no procediendo por tanto acceder a las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades -fundadas en la nulidad de las referidas normas-presentadas con posterioridad al 18-01-2024.

En relación a la limitación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad que nos ocupa, procede traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 10-07-2023 (rec. nº 5181/2022), en la que, en relación a la referida limitación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad -relativos en ese caso al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -, se dispuso lo siguiente:

"CUARTO.- (...)

Por tanto, **la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades** (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que «[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]», tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales «[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]», según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias que de ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en

cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones.

En aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y de conformidad con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en esta sentencia, debe prosperar el recurso de casación dado que la sentencia recurrida niega indebidamente la calificación de situación consolidada a la liquidación aquí impugnada, que no había sido recurrida hasta el día 5 de noviembre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021 y cuya impugnación se fundamentó exclusivamente en aquella declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021, pues no se niega la existencia de un incremento de valor de los terrenos en la cuantía fijada en la determinación de la base imponible de la liquidación. No cabe discutir en este recurso de casación la efectividad de la notificación efectuada el día 15 de octubre de 2021, que es declarada por la sentencia recurrida, por ser una cuestión ajena a la de interés casacional delimitada en el auto de admisión. Dado que el recurso de reposición no se interpuso hasta el día 5 de noviembre de 2021, con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 2021, la referida liquidación provisional debe ser calificada de situación consolidada y no impugnada con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre, por lo que el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado."

Pues bien, en el caso que nos ocupa la solicitud de rectificación se presentó el 16-10-2024, después de que se dictase por el TC la Sentencia, por lo que, en aplicación del propio criterio del TC sobre sus efectos, no puede considerarse una situación susceptible de ser revisada con fundamento en la referida sentencia (que, en síntesis, consideró inconstitucionales y, por tanto, nulas determinadas medidas introducidas en la regulación del IS por mor del RD Ley 3/2016, siendo particularmente relevante la eliminación de los límites a la compensación de BIN's de ejercicios anteriores fijados en la DA 15ª LIS, que es una de las medidas declaradas inconstitucionales).

Sirva señalar que el Tribunal Supremo, en su STS de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019) señaló, en relación a las solicitudes de rectificación, que:

" (...) la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32, 34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación".

En consecuencia, si no procede la estimación de una solicitud de rectificación de una liquidación, no cabe que se dicte una liquidación, en relación con esa obligación tributaria, manteniéndose la situación tributaria recogida en la declaración o autoliquidación cuya rectificación se solicita de manera improcedente.

Eso sí, cuestión distinta sería que, una vez presentada la solicitud de rectificación de una autoliquidación de una obligación tributaria, aunque fuese con posterioridad a esa STS, la estimación de la misma, por las razones que fueran, sí obligasen a la Administración Tributaria a dictar una nueva liquidación del tributo en cuestión, siendo indiscutible que, en este caso, a la hora de dictar aquella, deberían tenerse en cuenta únicamente las normas aplicables que estuviesen vigentes en ese momento, no procediendo aplicar normas que, en ese momento, hubieran sido anuladas por haber sido declaradas inconstitucionales.

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en resolución de 22-05-2025 (RG 7769/2024).

Pues bien, en el presente caso, la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de pagos fraccionados del IS presentada por la entidad, en relación a los períodos (Modelo 222): 2P 2020, 3P 2020, 1P 2021, 2P 2021, 3P 2021, ha sido correcta y debidamente desestimada por la Oficina Gestora competente de la AEAT, tal y como ha acordado este TEAC en la presente resolución, por lo que no procede dictar unas nuevas liquidaciones de esas obligaciones cuya rectificación se ha pretendido.

Por todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones de la reclamante, confirmando el acuerdo impugnado, no habiendo lugar a la rectificación de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados del IS de los períodos 2P 2020, 3P 2020, 1P 2021, 2P 2021, 3P 2021, ni por consiguiente al abono de interés de demora alguno.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

Síguenos en...



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

Síguenos en...

