

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.^a

R.G. 7941/2022

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. Rectificación por inconstitucionalidad. Al haber quedado sin validez y, por tanto, sin efecto, los preceptos de la Ley IS (disp. adic. 15ª y apdo. 3 de la disp. trans. 16ª) que introdujo, en ella, el RDL 3/2016, y siendo también claro que, conforme a ellos, 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 realizada en su solicitud de rectificación de autoliquidación, debiéndose tener en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la Ley IS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el art. 3. Primero, apdos. Uno y Dos, del RDL 3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el Tribunal Constitucional.

El pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en la autoliquidación presentada 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, en ejecución de esta resolución económico-administrativa 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.

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.- **XZ SA**, como entidad dominante del grupo de consolidación número **GRUPO FISCAL_1**, así como sus entidades dependientes **XZ-TW SL**, **XZ-QR SLU**, **XZ-NP SA** y **XZ-LM SLU**, presentaron en tiempo y forma autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2018, 2019 y 2020, individuales y consolidadas, mediante los respectivos modelos 200 y 220.

SEGUNDO.- Con fecha 02/05/2022 la entidad **XZ SA** presentó escrito instando la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, individuales y del grupo, de los ejercicios 2018 a 2020, al haber aplicado en ellas las normas contenidas en el Real Decreto-ley 3/2016 que consideraba era inconstitucional, solicitando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas que ascendían a 3.366.034,42, 5.773.805,81 y 3.275.064,30 euros, respectivamente para 2018, 2019 y 2020.

TERCERO.- El 06/07/2022 la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó acuerdo por el que se desestimaba la solicitud de rectificación relativa a las autoliquidaciones en régimen de consolidación fiscal, notificándose dicho acuerdo a la interesada el día 08/07/2022. En el mismo, se indicaba que el Tribunal Constitucional no había dictado sentencia que declarase la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, no siendo esa Oficina competente para decidir sobre la legalidad o la inconstitucionalidad de las normas.

CUARTO.- Disconforme con este acuerdo, la interesada interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación que nos ocupa el 29/07/2022, solicitando la anulación del mismo en

Síguenos en...



base a la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 y de las medidas introducidas respecto del Impuesto sobre Sociedades.

QUINTO.- Con fecha 13/03/2023 presentó la entidad escrito de alegaciones ante este Tribunal en el que fundamentaba la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 en la inadecuación del instrumento normativo empleado (artículo 86 de la CE), así como en la vulneración de los principios de capacidad económica (artículo 31 de la CE), seguridad jurídica, confianza legítima (artículo 9.3 de la CE) e igualdad ante la Ley (artículo 14 de la CE). Y, en relación con ello, añadía que si bien la cuestión de inconstitucionalidad planteada el 23/03/2021 por la Audiencia Nacional había sido inadmitida a trámite por el Tribunal Constitucional mediante auto 20/2022 de 26 de enero, lo fue por motivos exclusivamente formales procedimentales.

SEXTO.- Los días 15/06/2023 y 07/07/2023 la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó acuerdos independientes desestimatorios de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones individuales, contra los cuales la interesada interpuso ante este TEAC las correspondientes reclamaciones, que han sido estimadas en parte mediante resolución dictada en el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones en régimen de consolidación fiscal, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la reclamante frente al mismo.

TERCERO.- 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 adoptan 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, 20 millones de euros), consistentes en un 50% de la base imponible previa positiva en caso de que dicha cifra de negocios estuviese entre 20 y menos de 60 millones de euros, y en un 25% cuando la misma fuese de, al menos, 60 millones de 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, 20 millones de euros.

Síguenos en...



- 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.

CUARTO.- Alega la interesada en su reclamación la **inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016** por vulnerar los artículos 86.1, 31.1, 9.3 y 14 de la Constitución, señalando que si bien la cuestión de inconstitucionalidad n.º 2448-2021 fue inadmitida a trámite, lo fue por motivos exclusivamente formales procedimentales.

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)".

QUINTO.- 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

Síguenos en...



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 [SSTC 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 períodos 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 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por 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 períodos 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 períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible

Síguenos en...



correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión".

SEXTO.- En el caso que nos ocupa la entidad solicitó, en base a considerar inconstitucionales las medidas introducidas en la LIS por el RDL 3/2016, la rectificación de sus autoliquidaciones consolidadas del IS de 2018, 2019 y 2020, las cuales habían sido elaboradas tomando en consideración los efectos derivados de aquellas, 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 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En concreto, la entidad manifestó para instar la rectificación de sus autoliquidaciones, lo siguiente:

"I. **XZ**, como entidad dominante del Grupo de consolidación número **GRUPO FISCAL_1** (el «Grupo»), así como las entidades que forman parte del Grupo, presentaron en tiempo y forma Autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades («IS») de los ejercicios 2018, 2019 y 2020, individuales y consolidadas, mediante los respectivos Modelos 200 y 220.

II. En algunas de las autoliquidaciones individuales, así como en las autoliquidaciones consolidadas, esta parte aplicó determinadas medidas introducidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS («LIS») por el 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 (el «RDL 3/2016»). En particular:

a. En aplicación de lo dispuesto en la Disposición Transitoria 16ª.3 de la LIS («DT 16ª.3»), tres sociedades dependientes del Grupo consignaron en sus autoliquidaciones individuales un ajuste positivo equivalente a una quinta parte de los deterioros de cartera deducidos en los ejercicios anteriores al 2013, cuyo importe agregado para los 3 años objeto de rectificación asciende a 36.959.659,97 euros, incluyéndolos en la casilla 333 de Ajustes por deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios (DT 16ª 3 LIS).

En particular, las sociedades dependientes que practicaron ajustes en aplicación de lo dispuesto en la DT 16a.3 fueron las siguientes: (...)

Es decir, anualmente, las sociedades dependientes del Grupo ajustaron de manera agregada 12.319.886,66 euros, de los que 3.328.009,94 se eliminaron en consolidación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, en caso de no haber resultado de aplicación la regla contenida en la DT 16ª.3, deberían haberse registrado reversiones parciales de los deterioros de cartera deducidos, en aplicación de la Disposición Transitoria 16ª.1 de la LIS, en la medida que los fondos propios de las filiales se incrementaron en los citados ejercicios.

Derivado de lo anterior, la aplicación de la DT 16ª.3 supuso que la base imponible declarada por el Grupo en los tres ejercicios fuera superior en 20.547.844,61 euros a la que habría procedido de no haber resultado de aplicación la DT 16ª.3.

Síguenos en...

b. También como consecuencia de la modificación del artículo 21 de la LIS, algunas entidades del Grupo vieron como las rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones en otras entidades se consideraron no deducibles, ascendiendo el ajuste acumulado a 10.388.962,35 euros.

En particular, la entidad afectada fue **XZ-LM**, S.L., que consignó los siguientes ajustes:

- Casilla [00325] del Modelo 200 del ejercicio 2019: 4.112.356,02 euros.
- Casilla [018071] del Modelo 200 del ejercicio 2020: 7.714.405,86 euros (de los 79.729.592,88 euros ajustados).
- Casilla [00330] del Modelo 200 del ejercicio 2017 a 2019: (1.305.056,42) euros (de los 2.698.900,00 euros ajustados).
- Casilla [02188] del Modelo 200 del ejercicio 2020: 357.922,00 euros.
- Casilla [00370] del Modelo 200 del ejercicio 2010: (490.665,10) euros.

c. Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional 15 («DA 15»), el Grupo limitó (i) la compensación de bases imponibles negativas («BINs») procedentes de ejercicios anteriores a un 25%, en las Autoliquidaciones de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 y (ii) el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional («DDI») a un 50% en las Autoliquidaciones de los ejercicios 2018, 2019 y 2020.

Se adjunta como Anexo VI resumen del impacto total que, a nivel del Grupo Fiscal, se derivó de las anteriores medidas.

III. Mi representada considera que el RDL 3/2016 es contrario a la Constitución Española («CE»), tanto desde un punto de vista sustantivo como formal, por diversos motivos que se desarrollarán en sede del presente escrito.

Derivado de lo anterior, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), mi representada solicita la rectificación de los Modelos 200 y 220 presentados correspondientes al IS de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, que aparecen detalladas en el Anexo VI".

Siendo las sociedades dependientes que practicaron ajustes en aplicación de lo dispuesto en la DT 16.3, las siguientes:

Casilla (00333) del Modelo 200	2018	2019	2020
XZ-TW , S.L.	6.581.266,67	6.581.266,67	6.581.266,67
XZ-QR S.L.U.	238.463,86	238.463,86	238.463,86
XZ-NP , S.A.	5.282.944,48	5.282.944,48	5.282.944,48
XZ ST	217.211,65	217.211,65	217.211,65

El citado procedimiento finalizó mediante resolución desestimatoria de la Oficina Gestora correspondiente, por entender que no era competente para valorar la constitucionalidad de unas normas aprobadas y vigentes, señalando:

"TERCERO. Se acuerda desestimar las solicitudes presentadas.

El 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,

Síguenos en...



modificó la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Entre las novedades introducidas se encuentra la modificación de los artículos 21 y 22, de las Disposiciones transitorias decimosexta y trigésima sexta y la introducción de una nueva Disposición adicional decimoquinta en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La norma entró en vigor el 3 de diciembre de 2016, si bien algunas de sus medidas ya produjeron efectos en periodos impositivos iniciados desde 1 de enero de dicho año.

La solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada se fundamenta en la alegación de que el mencionado Real Decreto-ley 3/2016 adolece de vicios de inconstitucionalidad, lo que, de ser así, determinaría que la misma debiera tenerse por inexistente desde su entrada en vigor. No obstante, de conformidad con lo dispuesto en el Título IX de la Constitución Española, el Tribunal Constitucional es el órgano competente para conocer de las cuestiones de inconstitucionalidad que se interpongan contra normas con rango de Ley, sin que en tal caso se suspenda la vigencia de la norma en cuestión.

En este sentido, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no es competente para enjuiciar la posible inconstitucionalidad de las normas tributarias, debiendo limitarse a la aplicación del sistema tributario y aduanero estatal de conformidad con el ordenamiento jurídico. Tal y como señala la doctrina del Tribunal Supremo, los actos administrativos están sometidos a las disposiciones de carácter general, legales y reglamentarias y la Administración debe aplicar las normas vigentes, careciendo de potestad para pronunciarse acerca de su adecuación o inadecuación a la Constitución (Sentencia de 9 de febrero de 1987), sin que exista ningún espacio libre de norma en el que la Administración pueda desenvolverse de manera jurídica, al margen del Derecho (Sentencia de 30 de junio de 1994).

Por todo lo anterior, en la medida en que el 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, que modificó la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es una norma vigente, sin que se haya declarado a fecha de la presente que adolezca de vicio alguno de inconstitucionalidad, procede su aplicación y, en consecuencia, la desestimación de las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas.

El alcance del presente procedimiento se ha limitado a la comprobación de los datos y documentos aportados por el contribuyente con su escrito y al examen de la normativa aplicable y los antecedentes disponibles a esta fecha en nuestras Bases de Datos, sin que se haya examinado documentación alguna al margen de la indicada.

En consecuencia, la presente resolución se adopta sin perjuicio de la posibilidad de la Administración Tributaria de efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio, periodo y alcance ahora comprobados si en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución."

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.

En relación con el modo de dar satisfacción a la interesada hemos de traer a colación la reciente **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)**.

Síguenos en...



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 sí 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,

Síguenos en...



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 impositivas 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 1.437.461,98 euros, cada uno de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 (total 5.749.847,92 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.»

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 la autoliquidación presentada 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 el presente Fundamento de Derecho.

Síguenos en...



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

Síguenos en...

