

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 26 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 1102/2022****SUMARIO:**

Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS. Allanamiento parcial. Devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disp adic decimocuarta de la Ley 27/2014. La pretensión de anulación de la resolución denegatoria de la rectificación de las autoliquidaciones del IS y de la resolución del TEAC impugnadas, al haber sido declarado inconstitucional el precepto del RD Ley 3/2016, que modifica la Ley del IS ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado, pero la pretensión de la devolución de la diferencia entre las cuantías devueltas en su día y las que se debieran haber devuelto junto con los correspondientes intereses de demora y el reconocimiento de un incremento de las deducciones a aplicar en ejercicios futuros, es rechazada por la Abogacía del Estado que considera que deben retrotraerse las actuaciones a la vía administrativa. Considera la Sala que un cabal entendimiento del carácter revisor de la jurisdicción no pudo conducir a construir obstáculos en orden a la ejecución de una decisión judicial, como plantea la posición procesal de la Abogacía del Estado en el escrito que califica como allanamiento parcial. Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del RD Ley 3/2016 por el Tribunal Constitucional obliga a reconfigurar la tributación en los aspectos que hayan resultado afectados, que deberán ser sustituidos por otros resultantes de la norma jurídica previa a la modificación de esta por el Real Decreto Ley anulado. Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que la pretensión abarca a la rectificación de las autoliquidaciones, en la forma y cuantía dicha. Sin perjuicio de que en virtud del principio de buena administración y de íntegra regularización, en el momento de ejecutarse esta sentencia, se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del RD Ley 3/2016 por la STC 11/2024, también para los ejercicios futuros a los que afecte el alcance de la sentencia del Tribunal Constitucional referida sobre limitación de la compensación de bases imponibles negativas reversión de las pérdidas por deterioro de los valores en ejecución de esta sentencia, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar. Sin embargo, la Sala estima que no procede reconocer el derecho a los intereses legales reclamados sobre los intereses de demora ya devengados. Indica el TEAC que los mismos sólo proceden si se ha producido un retraso injustificado, desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal hasta la fecha del pago efectivo, es decir, anterior a su reconocimiento (vid., STS 13 de mayo de 2024, recurso n.º 8429/2022, respecto de los intereses de demora derivados de una declaración de inconstitucionalidad, que entiende que si no se ha producido una capitalización de intereses tras previa reclamación no se pueden devengar nuevos intereses de demora).

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0001102/2022****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 06384/2022****Demandante: UNILEVER ESPAÑA S.A****Procurador: SR. ANTONIO RODRÍGUEZ NADAL****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****S E N T E N C I A N.º:****Ilmo. Sr. Presidente:**

Síguenos en...

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veintiséis de marzo de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 1102/2022, interpuesto por el Procurador Sr. Antonio Rodríguez Nadal, en representación de UNILEVER ESPAÑA S.A., y asistida por el letrado Sr. Jorge Aguilera Mediano, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 25 de febrero de 2022, R.G 7651/20 siendo la cuantía de indeterminada. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación de UNILEVER ESPAÑA S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 25 de febrero de 2022, R.G 7651/20 que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Barcelona que estiman parcialmente las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2016 y 2017, en relación con lo indebidamente ingresado por el Real Decreto-Ley 2/2016, por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, pero desestima la reclamación de intereses de demora sobre los intereses devengados ni tampoco por la limitación de la compensación de las bases imponibles del Real Decreto-Ley 3/2016.

SEGUNDO.- Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC, así como que se acuerde la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al IS de los ejercicios 2016 y 2017 en los términos solicitados, así como la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los correspondientes intereses de demora.

TERCERO.El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Por auto de fecha 2 de noviembre de 2022, se recibió el proceso a prueba, continuado el proceso por sus trámites. Y formuladas por las partes sus escritos de conclusiones, se acordó la suspensión del procedimiento por providencia de 18 de julio de 2023, hasta la resolución de la causa de inconstitucionalidad. Y, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, presentaron las partes sus alegaciones sobre dicha sentencia, interesando la Abogacía del Estado el allanamiento parcial en escrito de fecha 23 de junio de 2024. De la misma se dio traslado a la actora que hizo sus alegaciones por escrito de fecha 9 de enero de 2025, por lo que se señaló el recurso para votación y fallo se señaló el día 19 de marzo de 2025, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 25 de febrero de 2022, R.G 7651/20 que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Barcelona que estiman parcialmente las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2016 y 2017, en relación con lo indebidamente ingresado por el Real Decreto-Ley 2/2016, por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, pero desestima la reclamación de intereses de demora sobre los intereses devengados ni tampoco por la limitación de la compensación de las bases imponibles del Real Decreto-Ley 3/2016.

Síguenos en...

SEGUNDO.-Consta en el expediente y se halla acreditado que el 21.2.2020 la entidad recurrente presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada en concepto de IS del ejercicio 2016 y 2017 (Modelo 200), alegando, en esencia, la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016, cuya aplicación determinó el contenido de la autoliquidación en cuanto se refiere a la corrección del ajuste efectuado en la autoliquidación del IS de dichos períodos por la limitación de la compensación de bases imponibles negativas, cuya devolución solicitaba, junto con los intereses de demora.

En síntesis, tanto la resolución administrativa como la de revisión del TEAC descartan entrar a conocer sobre la inconstitucionalidad del aludido Real Decreto Ley, por lo que no se puede reconocer las pretensiones del interesado hasta que no haya una sentencia firme de los contenciosos planteados, por lo que se debe aplicar la legislación vigente.

La pretensión actora comprende, por una parte, al amparo del art 31.1 LJCA, la anulación de la resolución que denegó la rectificación de la autoliquidación y de la resolución del TEAC que la confirmó; y, en segundo lugar, al amparo del art 31.2 LJCA, la pretensión de plena jurisdicción consistente en que se reconozca como situación jurídica individualizada el derecho a la rectificación de la autoliquidación, basada en que para determinar su base imponible del ejercicio 2016 y 2017, practicó los correspondientes ajustes conforme a la normativa vigente en ese ejercicio y, en concreto, conforme a lo previsto en la Disposición Transitoria 16ª apartado 3º.

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

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

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

La pretensión de anulación, como hemos tenido ocasión de reiterar, se fundamenta en el vicio de inconstitucionalidad que, a juicio de la demanda, incurre la LIS, tras la modificación operada por este Real Decreto Ley 3/2016, en la medida en que contraviene los artículos 86, 23 y 96 de la Constitución Española (CE), lo que determina que tanto la resolución administrativa, que no toma en consideración la norma anterior, pese a que la entidad recurrente se lo planteó en la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, como la resolución del TEAC que lo confirma, han de ser anuladas.

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

"b) Reversión de las pérdidas por deterioros. Hasta 2012 eran fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de la participación en fondos propios. Desde 2013 dejan de ser fiscalmente deducibles, pero se mantenía el deterioro dotado hasta ese año (Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras). Con efectos desde 2016 se obliga a la reversión en un plazo de cinco años del stock de las provisiones dotadas hasta 2012. El Gobierno cuantifica la medida en 2000 millones de euros para 2017." (pág. 19).

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

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

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

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

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

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

Ahora, con este real decreto-ley se adoptan diversas medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas que vienen a completar las contenidas en aquel y que guiarán a la economía española por una senda de crecimiento y creación de empleo, compatible con el cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal alcanzados en el ámbito de la Unión Europea." Como exponen los párrafos transcritos, el Real Decreto-ley 3/2016 viene a "completar" las medidas del anterior Real Decreto-ley 2/2016, referidas a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, que son pagos a cuenta o anticipos del impuesto definitivo, que se van ingresando a lo largo del periodo impositivo. La recaudación adicional derivada del incremento de tales pagos era provisional, salvo que viniera acompañada de una modificación de las normas que determinan el cálculo de la obligación tributaria principal. De no ser así, los contribuyentes podrían recuperar lo anticipado mediante los pagos fraccionados cuando, al año siguiente, presentasen la declaración-liquidación del impuesto, obteniendo las devoluciones correspondientes.

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

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

C) No obstan a la conclusión anterior los argumentos que esgrime de contrario el abogado del Estado. Respecto de que las medidas enjuiciadas solo tienen un efecto temporal de anticipar la recaudación, en la STC 78/2020 ya concluimos que un alza en los pagos fraccionados, que son provisionales por naturaleza, "durante un lapso determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (fundamento jurídico 5). Por consiguiente, el que en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros no excluye que afecten al deber de contribuir. Tampoco puede acogerse el argumento de que las reglas cuestionadas se limitan a introducir un "cambio de mecánica" en relación con obligaciones preexistentes. Es cierto que la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en el pasado y el endurecimiento de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas operan sobre normas que ya estaban vigentes cuando se aprobó el Real Decreto-ley 3/2016. Pero la clave es que, por su objeto, contenido y relevancia, confirmada en el preámbulo y en las previsiones de impacto recaudatorio, son medidas que no podían aprobarse mediante dicho instrumento normativo.

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

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

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

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

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

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

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

Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas normas, ahora anuladas, se hubiere producido un ingreso tributario superior al que, en su caso, correspondería con el contenido anterior al que le dio el Real Decreto Ley 3/2016, es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través de la devolución de ingresos indebidos, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del artículo 120.1 LGT, como aduce la Abogacía del Estado, lo que, por otra parte, está contemplado en el artículo 221.2 LGT y en el artículo 20 (ejecución de la devolución) del RD 520/2005, de 13/5 (reglamento General de Revisión en vía administrativa (RRVA), según el cual reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución, y el Art. 15 establece como uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos la existencia de una resolución judicial firme (apartado 1.c) entre otros, como el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario (artículo 120. 3 LGT). Por tanto, éste (el artículo 120.3LGT) no resulta ni un camino obligado, ni un camino único para conseguir el mismo objetivo, esto es obtener una pretensión de plena jurisdicción del artículo 31.2 de la Ley Reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

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

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

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

Decíamos en aquella sentencia que la oposición del Abogado del Estado al reconocimiento directo de la situación jurídica individualizada, exigiendo un procedimiento previo de rectificación de la autoliquidación del artículo 120. 3 LGT, -que en este caso no ha tenido lugar, por lo dicho-, resultaría un obstáculo para la efectividad de la tutela judicial, e innecesaria para determinar el alcance del restablecimiento de la situación que resultó perturbada por la norma inconstitucional y nula, porque éste, una vez declarado el derecho al restablecimiento, puede determinarse en la propia ejecución de la sentencia, sin necesidad de obligar a la parte ejecutante a seguir otro procedimiento administrativo que no podría tener otro contenido que el de mera ejecución de la sentencia estimatoria.

Este planteamiento de devolución del expediente a la AEAT para que practicara las operaciones que derivaran de la ejecución de la sentencia se asemeja al que ya se hizo en otro asunto que derivaba de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto ley, - recurso de casación 8251/2022, de 25/4/2024, y recibió del Tribunal Supremo el calificativo de "retroacción de actuaciones" y el rechazo del Alto Tribunal. Y en el mismo sentido, la STS de 25.4.2024, recurso 8499/2022.

Dijo el Tribunal Supremo:

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

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

autoliquidación, que hace que la consecuencia no pueda ser otra que la anulación de aquella resolución".

Dicho lo anterior, no ha resultado controvertido que la entidad recurrente practicó los ajustes fiscales derivados de la norma legal, en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre sociedades del ejercicio fiscal 2016 y 2017.

Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que se en aplicación de la misma se hubieren producido, y se esté en condiciones de revertir; y desde luego, si en aplicación de los mismos se han declarado bases impositivas que no deberían haberlo sido, o se han establecido límites a las BINS superiores y, como consecuencia, se ha tributado más de lo que debiera haberse tributado, o de manera diferente, es necesario repararlo, porque esta consecuencia resulta implícita al ejercicio de la pretensión de anulación, y se contiene en la de plena jurisdicción, también ejercitada.

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

Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que la pretensión abarca a la rectificación de las autoliquidaciones, en la forma y cuantía dicha. Y a ello ha de ceñirse, en principio, la estimación de la pretensión actora de plena jurisdicción, y, en su caso, la ejecución de la sentencia.

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

Queda por resolver la última de las cuestiones debatidas: la procedencia de los intereses legales reclamados sobre los intereses de demora ya devengados (anatocismo, recogido en el art.1109 del CC). Indica el TEAC que los mismos sólo proceden si se ha producido un retraso injustificado, desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal hasta la fecha del pago efectivo, es decir, anterior a su reconocimiento (STS de 4.3.2021, recurso 809/20, de 18 .6.2009 recurso 4124/03 o de 30.6.2014, recurso 2164/2013, por todas). Y en la misma línea las STS de 13.5.2024, recurso 8429/22, respecto de los intereses de demora derivados de una declaración de inconstitucionalidad, que sigue la línea de entender que si no se ha producido una capitalización de intereses tras previa reclamación no se pueden devengar nuevos intereses de demora.

El motivo debe ser desestimado.

Todo ello comporta la estimación parcial del recurso en los términos ahora expuestos, reconociendo el derecho de la devolución de la actora en los términos indicados respecto de las cantidades indebidamente ingresadas ante la Administración Estatal, a determinar en ejecución de sentencia, y que vendrá dada por la cantidad que, en su caso, resulte por la diferencia entre las cuantías devueltas en su día y las que se deberían haber devuelto junto con los correspondientes intereses de demora por los ejercicios 2016 y 2017 aplicando la doctrina de la STC 11/2024.

QUINTO.Costas procesales.

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

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

Constitucional; y ha mantenido a lo largo del proceso una posición procesal acorde con el ordenamiento jurídico vigente en cada momento, lo que justificaría las razones para su no imposición.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

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

1º.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de UNILEVER ESPAÑA S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 25 de febrero de 2022, R.G 7651/20 que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Barcelona objeto del presente recurso contencioso-administrativo, la cual se anula, por no ajustarse a derecho, así como las resoluciones administrativas de las que deriva, reconociendo el derecho de la recurrente al restablecimiento de la situación jurídica individualizada, en los términos y con el alcance expresado en el fundamento de derecho 4º.

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

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, procédase a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, de acuerdo con el artículo 72.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Y remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Javier Eugenio López Candela, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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