

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2025

Sala 1.^a

R.G. 3245/2024

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Autoliquidaciones tributarias. Declaración de inconstitucionalidad de preceptos de la Ley IS. Rectificación. Deben ser admitidas las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de IS presentadas el día 18 de enero de 2024 por ser esa la fecha en que se dictó la Sentencia 11/2024, del Tribunal Constitucional, por la que se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 2577/2023. La expresión "a dicha fecha" del 18 de enero de 2024 comprende el espacio temporal que transcurre hasta que deja de ser 18 de enero de 2024, es decir hasta las 23:59 horas del 18 de enero de 2024, limitándose los efectos a partir de las 00:00 horas del 19 de enero de 2024. Además, hay que tener en cuenta también que la inclusión del propio día 18 de enero de 2024 en que se dicta la sentencia como último día en que es posible el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2021, y a obtener la correspondiente devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del RD-Ley 3/2016 (lo que determina la nulidad de ciertas medidas introducidas por éste en la LIS), supone una interpretación más conforme al principio pro actione, que implica una mayor garantía y la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción.

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**, con NIF ..., como entidad representante del **GRUPO FISCAL_1** presentó, en tiempo y forma, autoliquidación consolidada (modelo 220) del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2022.

SEGUNDO.- Con fecha 18/01/2024 la referida entidad presentó, ante la AEAT, una solicitud de rectificación de esa autoliquidación del IS de 2022, alegando que la misma había sido presentada con arreglo a medidas y restricciones resultantes 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 (RDL 3/2016), particularmente en lo que a la limitación de compensación de bases imponibles negativas (BIN's) se refería, por lo que la deuda a devolver, resultante de la liquidación presentada, había sido notablemente inferior a la que habría resultado en el caso de haber aplicado la legislación previa a la aprobación del mencionado RDL 3/2016, el cual, consideraba, no era ajustado a Derecho por adolecer de serios vicios de inconstitucionalidad (vulneración de los artículos 86.1, 31.1 y 14 de la CE).

A estos efectos, señalaba en su escrito que el resultado de la autoliquidación del IS ejercicio 2022, de no haber aplicado esas medidas (restrictivas) introducidas en la LIS por dicho RD Ley 3/2016, ascendería a un importe a devolver de 7.207.174,07 euros, en vez del importe a devolver originalmente consignado en la autoliquidación de 5.779.236,21 euros

Por ello, solicitaba, a través del escrito, la rectificación de la autoliquidación señalada y la devolución de la cantidad de 1.427.937,86 euros, que sería el importe ingresado en exceso como consecuencia de haber aplicado medidas introducidas en el ordenamiento por una norma inconstitucional, solicitando además los correspondientes intereses de demora de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT.

TERCERO.- El día 11/04/2024, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la AEAT dictó acuerdo por el que se inadmitía a trámite dicha solicitud de rectificación presentada por la entidad, notificándose esa resolución de inadmisión a la interesada el día 17/04/2024.

Síguenos en...



A estos efectos, la oficina gestora entendía que la solicitud de rectificación de autoliquidación se había presentado, por la entidad, fuera del plazo establecido en la Sentencia 11/2024 de 18 de enero de 2024, Rec. 2577/2023, del Tribunal Constitucional, que declaraba inconstitucionales determinados preceptos del RD Ley 3/16, y a tal efecto señalaba en el acuerdo indicado:

SEGUNDO. - Con fecha 18-01-2024 el interesado ha presentado solicitud de rectificación de la autoliquidación consolidada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022, con base en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, alegando la nulidad de la DA 15ª de la LIS, que ha sido declarada inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024 (cuestión de inconstitucionalidad nº. 2577/2023).

TERCERO. - El fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional de de 18 de enero de 2024 (cuestión de inconstitucionalidad nº. 2577/2023), dispone 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 [SSTC 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 normas consideradas, estableciendo que no son susceptibles de revisión con fundamento en la misma, las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse esta sentencia. Es decir, que no procede acceder a las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fundadas en la nulidad de las referidas normas presentadas desde el día 18-01-2024.

No habiéndose presentado la solicitud de rectificación con anterioridad al día 18-01- 2024, no resulta susceptible de revisión con fundamento en la inconstitucionalidad de la DA 15ª de la LIS.

En consecuencia, procede inadmitir a trámite la solicitud de rectificación de la autoliquidación consolidada del Impuesto sobre Sociedades anteriormente referida.

CUARTO. Se acuerda INADMITIR a trámite la solicitud de rectificación de la autoliquidación consolidada del Impuesto sobre Sociedades presentada".

CUARTO.- Disconforme con esta resolución, la interesada interpuso, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación que nos ocupa el 25/04/2024, en la que, tras la puesta de manifiesto del expediente, alega, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, la improcedencia del acuerdo de inadmisión descrito defendiendo que la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos presentada debió atenderse y no considerarse extemporánea.

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),

Síguenos en...



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:

La conformidad a derecho o no del acuerdo impugnado.

TERCERO.- La reclamante sostiene que el fundamento del acuerdo recurrido es improcedente e incongruente dado que, a su juicio, es evidente que cuando la Sentencia 11/2024 de 18/01/2024, Rec. 2577/2023, del Tribunal Constitucional, tras declarar la inconstitucionalidad de algunas de las medidas que para el IS había introducido el RD Ley 3/2016, limita los efectos de esa declaración (de inconstitucionalidad) que en ella se contiene utilizando la expresión "a la fecha de dictarse esta sentencia" está incluyendo positivamente ese mismo día, esto es, el 18/01/2024 fecha en la que, precisamente, el obligado instó la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Añade que así resulta de una correcta interpretación literal de la expresión "a la fecha de", conforme a la interpretación mas favorable al obligado, así como a la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando se pronunció sobre la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), acordada por el TC en términos muy similares a aquellos con los que se ha acordado la inconstitucionalidad del Rd Ley 3/2016 (de algunos aspectos del mismo).

CUARTO.- Pues bien, sobre la cuestión controvertida debemos recordar que la referida Sentencia 11/2024, de 18/01/2024, Rec. 2577/2023, del Tribunal Constitucional, por la que se declara inconstitucional la Disposición Adicional Decimoquinta (DA 15ª) así como el apartado 3 de la Disposición Transitoria Decimosexta (DT 16ª) de la 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, dispone lo siguiente en cuanto a la limitación de sus efectos:

"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** [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]."*

La DAST de la DCGC de la AEAT entiende, y así lo plasma en el acuerdo que es impugnado ante este TEAC de acuerdo con la presente reclamación, que dicha limitación de efectos (exclusión) incluye o afecta a las solicitudes de rectificación instadas por los sujetos pasivos del IS en el mismo día 18/01/2024 en que se dictó la referida Sentencia del Tribunal Constitucional, señalando, a tal efecto, lo siguiente:

"Por consiguiente, la propia Sentencia, por exigencias del principio de seguridad jurídica, ha limitado los efectos de la declaración de nulidad de las normas consideradas, estableciendo que no son susceptibles de revisión con fundamento en la misma, las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse esta sentencia. Es decir, que no procede acceder a las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fundadas en la nulidad de las referidas normas presentadas desde el día 18-01-2024.

No habiéndose presentado la solicitud de rectificación con anterioridad al día 18-01- 2024, no resulta susceptible de revisión con fundamento en la inconstitucionalidad de la DA 15ª de la LIS."

Síguenos en...

QUINTO.- Pues bien, este TEAC se ha pronunciado ya, sobre la misma cuestión controvertida que la de la presente reclamación, en la reciente resolución de 19 de noviembre de 2024 con RG 3584/2024 en la que manifestábamos lo siguiente:

"CUARTO.- Pues bien, hay que anticipar que la oficina gestora se ha limitado a manifestar dicha conclusión sin motivar, en modo alguno, las razones por las que entiende que la referida limitación de los efectos de la STC aludida ha de considerarse de aplicación a aquellas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del IS instadas, por el sujeto pasivo correspondiente, en el mismo día de la Sentencia; por el contrario, conviene precisar que, por el obligado, sí se ofrecen argumentos, que además este TEAC comparte, para entender que aquella limitación de efectos es aplicable sólo a partir del día siguiente en que se dicta la sentencia, esto es, a las solicitudes que se presentasen el 19 de enero de 2024 y posteriormente, pero no a aquellas presentadas el mismo día 18 de enero de 2024, en que se dictó la STC en cuestión.

Procede señalar cuáles de estos argumentos, que, se adelanta, han de llevar a estimar la reclamación y anular el acto administrativo impugnado, se comparten por este TEAC

- En primer lugar, es claro que se debe partir de una interpretación literal de la expresión "a dicha fecha" que es la que emplea el TC a la hora de fijar a qué solicitudes de rectificación no les resulta de aplicación (dice, exactamente, que no podrán ser revisadas aquellas autoliquidaciones cuya rectificación "no haya sido solicitada a dicha fecha" siendo dicha fecha la de dictarse la Sentencia). Así, si "sustituimos" esa expresión "a dicha fecha" por el día concreto en que el TC dictó la sentencia, esto es, el 18/01/2024, es muy claro lo que dice el TC: no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ellas las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a 18/01/2024. A sensu contrario, sí pueden revisarse, con ese fundamento, las autoliquidaciones cuya rectificación sí haya sido solicitada a 18/01/2024, que es lo que ha sucedido en este caso.

También se llega a la misma conclusión si tenemos en cuenta las reglas generales del cómputo de plazos.

En este sentido, el artículo 133.1 de la LEC establece:

"Los plazos comenzarán a correr desde el día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el acto de comunicación del que la Ley haga depender el inicio del plazo, y se contará en ellos el día del vencimiento, que expirará a las veinticuatro horas."

Lo que significa que siempre que nos encontremos ante un término o plazo referido a un día concreto, éste se incluye en su totalidad, hasta las 24 horas.

Cabe citar, a estos efectos, los Autos del Tribunal Supremo de 10 de mayo y 21 de junio de 2022 (recursos de queja números 4338/2021 y 53/2021, respectivamente) que establecen que cuando la Ley no distinga fracciones menores de tiempo, ha de estarse a la totalidad del indicado en la Ley, de modo que la expresión "hasta las quince horas" incluye el espacio temporal que transcurre entre las quince horas (15:00) y las quince horas y un minuto (15:01) ("Puede considerarse que hasta que no son las 15:01 horas, sean cuales sean las fracciones de tiempo transcurridas, siguen siendo las 15:00 horas").

Lo que aplicado al presente caso supone que la expresión "a dicha fecha" del 18 de enero de 2024 comprende el espacio temporal que transcurre hasta que deja de ser 18 de enero de 2024, es decir hasta las 23, 59 horas del 18 de enero de 2024, limitándose los efectos a partir de las 00:00 horas del 19 de enero de 2024 siendo ese el momento a partir del cual debe considerarse que las solicitudes presentadas no podrían revisarse con fundamento en la inconstitucionalidad del RD ley 3/2016 que recoge la STC de 18/01/2024.

Síguenos en...



- Asimismo, existen diversas referencias en la LGT en las que se contiene la expresión "a la fecha de" que suponen claramente que dicha expresión equivale a considerar incluida la fecha en cuestión.

Cabe citar, por ejemplo, a estos efectos, el apartado 2 del artículo 39 de la LGT que establece:

"2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente."

La propia AEAT en su página web viene a indicar que la expresión "a la fecha de" debe interpretarse como "en el momento del fallecimiento del obligado", y no el día anterior; y así señala:

"El artículo 39 de la LGT establece que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. El mismo artículo precisa a continuación que en ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

En consecuencia, y salvo esta excepción prevista en la Ley las deudas a del fallecido se transmiten en la misma situación en que se encontraban en el momento del fallecimiento del obligado a su pago, y así se regula en el artículo 177 de la LGT que señala que fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación a los sucesores, con requerimientos del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante."

Lo mismo cabe señalar en relación con el apartado 1 del artículo 40 de la LGT que establece:

"1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley."

Parece claro, por tanto, que, a efectos de la transmisión de obligaciones tributarias, "a la fecha de" alude a la fecha exacta de disolución de la persona jurídica, y al día anterior.

Cabe citar asimismo la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos del artículo 67 de la LGT referido al cómputo de los plazos de prescripción, que en el último párrafo del apartado 1 señala:

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

En interpretación de dicho artículo, la Instrucción nº 2/2017, de 22 de junio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de tramitación y registro contable de la prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos de derecho público y el reembolso del coste de las garantías cuya

Síguenos en...

tramitación corresponda a la AEAT, señala que la expresión "a la fecha de notificación del acuerdo" alude al día exacto de notificación y no a un momento anterior ni posterior.

- Además de lo expuesto, hay que tener en cuenta también que la inclusión del propio día 18 de enero de 2024 en que se dicta la sentencia como último día en que es posible el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021 y a obtener la correspondiente devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 (lo que determina la nulidad de ciertas medidas introducidas por éste en la LIS) supone una interpretación más conforme al principio pro actione, que implica una mayor garantía y la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción.

- Sin perjuicio de todo lo expuesto anteriormente, la razón que este TEAC entiende como mas relevante para interpretar que la expresión a "a la fecha de dictarse" se refiere al propio día 18 de enero de 2014 inclusive en que se dicta la sentencia es la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU, la Plusvalía Municipal, que el TC hizo y planteó en términos muy similares a cómo lo hizo con el RD Ley 3/2016.

En este sentido, debemos recordar que la Sentencia TC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, declaró la inconstitucionalidad del IIVTNU limitando también sus efectos estableciendo lo siguiente:

"no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha"

Es decir, es claro que la referida sentencia incluye una limitación de efectos que viene a ser, sustancialmente, la misma que la incluida en la Sentencia TC 11/2024 de 18 de enero de 2024, Rec. 2577/2023, del Tribunal Constitucional, que es la que aquí nos afecta, por la que se declara inconstitucional una parte del RD Ley 3/16.

Pues bien, sobre la interpretación que debía darse a estos efectos limitativos temporales de la citada declaración de inconstitucionalidad, se plantearon diversos recursos de casación ante el Tribunal Supremo, que, una vez admitidos, dieron lugar a una serie de sentencias, que ya han sido dictadas por dicho Tribunal, y que resultan muy aclarativas.

Cabe citar, a estos efectos, las siguientes:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2023 (RCA/5181/2022)

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina:

"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**.

Síguenos en...

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 inexpresivas 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."

En aplicación de la referida doctrina al caso concreto enjuiciado el Tribunal Supremo señala:

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 impugnable con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre, por lo que el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado."*

Resulta evidente, por tanto, el Tribunal Supremo interpreta que "a fecha de dictarse la sentencia" se refiere al día 26 de octubre de 2021 inclusive, esto es, la fecha en la que se dictó la sentencia por el TC en la que se declaró la inconstitucionalidad del IIVTNU.

*Como también señala el reclamante, en otro caso, en la citada sentencia el Alto Tribunal no indicaría "que no había sido recurrida hasta el día 5 de noviembre de 2021, por tanto, **con posterioridad al día 26 de octubre de 2021**".*

- Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2023 (RCA/1839/2022)

Este supuesto viene a establecer igualmente que la fecha en que se dicta la sentencia se debe excluir de la limitación de efectos.

Así, en la referida sentencia se señala lo siguiente:

SEXTO.- Los efectos de la STC 59/17 y la devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones firmes.

1. Las declaraciones de inconstitucionalidad.

Como dato más anecdótico que relevante, dada las fechas en las que discurre el supuesto enjuiciado y la fecha de la sentencia del Juzgado, recordar que a la STC 59/17, sobre la misma materia, han seguido la 126/19 y la 182/21; esta última expresamente sobre los efectos que conlleva indica que "lleva aparejada la nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un

Síguenos en...



vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación comprobación recaudación y revisión de este tributo local y por tanto su exigibilidad", pero delimita su alcance en tanto que dispone que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas **que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre, no el de su publicación.**

Parece claro, nuevamente, que el Tribunal Supremo interpreta que "a fecha de dictarse la sentencia" se refiere, para el caso de los efectos de la inconstitucionalidad del IIVTNU, al día 26 de octubre de 2021 inclusive, fecha en la que se dictó la sentencia que recogió dicha declaración de inconstitucionalidad.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2024 (RCA/435/2023).

Este caso se refiera a un supuesto en que el obligado interpuso recurso contencioso administrativo contra la liquidación de la plusvalía municipal un día después de dictarse la sentencia, esto es, el 27 de octubre de 2021, sin que a la fecha en que se dictó la sentencia, el 26 de octubre de 2021, estuviera pendiente ningún recurso administrativo ni judicial contra la liquidación.

Pues bien, ante dicha situación el Tribunal Supremo manifiesta:

"TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

En aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y de conformidad con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en las sentencias cit., **debe prosperar el recurso de casación toda vez que contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado por doña Rosana no se interpuso recurso contencioso administrativo hasta el día 27 de octubre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021, cuya impugnación se fundamentó, entre otras cuestiones, en la declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021. Dado, por tanto, que el recurso contencioso administrativo no se interpuso hasta el día 27 de octubre de 2021 -tal y como admite la parte recurrida-, con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 2021, la resolución de 7 de septiembre de 2021 que desestima el recurso de reposición debe ser calificada de situación consolidada y no impugnabile con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta. (...):"

Resulta aun más claro en el presente supuesto que el Tribunal Supremo pone el énfasis en la impugnación "con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 2021", de lo que se deduce que la expresión "a la fecha de" debe interpretarse como incluyente del mismo día 26 de octubre de 2021.

De conformidad con todo lo expuesto, este TEAC entiende que deben estimarse las alegaciones del obligado, al deber interpretarse, conforme a los criterios expuestos y la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo que, la expresión "a la fecha" debe entenderse que incluye ese día.

Por todo ello, la interpretación sostenida por la Administración tributaria en el Acuerdo recurrido resulta contraria a Derecho, resultando improcedente la inadmisión de la solicitud de rectificación dictada, siendo totalmente válida, correcta y, evidentemente, conforme a Derecho la presentación de la solicitud de rectificación el día 18 de enero de 2024 en que se dictó la sentencia del TC, lo que la convierte en un supuesto susceptible de ser revisado con fundamento en la Sentencia 11/2024, de 18 de enero de 2024, por la que se resuelve la cuestión de

Síguenos en...



inconstitucionalidad 2577-2023, en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016."

Por tanto, de acuerdo a lo ya manifestado por este TEAC en esa referida resolución de 19/11/2024, RG 3584/2024, procede declarar improcedente la inadmisión a trámite de la solicitud de rectificación, dictada por la Dependencia de Servicios Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, que es el acto que se impugna en el marco de la presente reclamación económico - administrativa, al ser válida y conforme a derecho la presentación de la solicitud de rectificación el día 18/01/2024.

SEXTO.- Alega la reclamante a continuación, sobre el fondo del asunto, que en el modelo 220 presentado por la Compañía, relativo al IS del ejercicio 2022, XZ vio limitada la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas, por tener un INCN superior a 60 millones de euros, aplicando unas bases imponibles negativas por importe del 25% de la base imponible como consecuencia de la aplicación del RDL 3/2016.

Al considerar que el mismo no era ajustado a Derecho por adolecer de serios vicios de inconstitucionalidad (vulneración de los artículos 86.1, 31.1 y 14 de la CE) presentó la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidación.

Añade que, teniendo en cuenta las retenciones y pagos fraccionados del ejercicio, si no se aplicasen en dicha autoliquidación las medidas establecidas en el Real Decreto-Ley 3/2016 (Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS), norma declarada inconstitucional por la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024 (cuestión de inconstitucionalidad nº. 2577/2023), el resultado de la autoliquidación del ejercicio 2022 ascendería a un importe a devolver de 7.207.174,07 euros euros, en vez del importe a devolver originalmente declarado de 5.779.236,21 euros.

Por todo ello entiende que, como consecuencia de la rectificación instada, procede el reconocimiento de la devolución de un importe de 1.427.937,86 euros, más los intereses de demora correspondientes.

Pues bien en relación con las referidas alegaciones debemos empezar señalando que la citada sentencia Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023) establece en su fallo lo 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 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto".

En 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:

Síguenos en...

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 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".

Pues bien, el referido pronunciamiento del TC ha de conllevar, necesariamente, la estimación de la presente reclamación, que se ha dirigido contra aquella resolución por la que se inadmitió la solicitud de rectificación de autoliquidación. 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)**.

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.

Síguenos en...



En lo aquí relevante, la Audiencia Nacional expone:

"(...) el artículo 31.2 de la Ley jurisdiccional posibilita que, además del acto de anulación del acto o disposición recurrida, se pueda obtener del Tribunal el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma; y en este caso, el pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en la autoliquidación presentada aquellas casillas que resultan anuladas por esta sentencia, o lo que es lo mismo, revertir los efectos a los que hayan dado lugar, que puede ser la devolución de un ingreso indebido, o bien otro tipo de operaciones tributarias, que no estamos en condiciones de valorar, pero si la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia.

19. Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas casillas de autoliquidación, ahora anuladas, se hubiere producido un ingreso tributario superior al que, en su caso, correspondería sin la existencia de esa casilla, con el contenido que le dio el Real Decreto Ley 3/2016, es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través de la devolución de ingresos indebidos, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del artículo 120.1 LGT, como aduce la contestación a la demanda, lo que, por otra parte está contemplado en el artículo 221.2 LGT y en el artículo 20 (ejecución de la devolución) del RD 520/2005, de 13/5 (reglamento General de Revisión en vía administrativa (RRVA), según el cual reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución, y el Art. 15 establece como uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos la existencia de una resolución judicial firme (apartado 1.c) entre otros, como el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario (artículo 120.3 LGT). Por tanto, éste (el artículo 120.3 LGT) 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

Síguenos en...



ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019, así lo ha acreditado con los documentos acompañados a la demanda, que no han sido impugnados.

24. Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y declarada la nulidad radical (artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo) de la Orden ministerial, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que se (sic) en aplicación de la misma se hubieren producido, y se esté en condiciones de revertir; y desde luego, si en aplicación de los mismos se han declarado bases impositivas que no deberían haberlo sido, y, como consecuencia, se ha tributado más de lo que debiera haberse tributado, o de manera diferente, es necesario repararlo, porque esta consecuencia resulta implícita al ejercicio de la pretensión de anulación, y se contiene en la de plena jurisdicción, también ejercitada.

(...)

26. Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del Real Decreto Ley 3/2016 llevada a cabo por la sentencia del Tribunal Constitucional, y de la Orden ministerial que la desarrolla, por parte de esta sentencia, obliga a reconfigurar las bases 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 sustituidos por otros 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 18/01/2024 en el recurso de inconstitucionalidad núm..../2023, con las salvedades determinadas en el apartado 4. de los fundamentos jurídicos, -Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad-, que nosotros no estamos en condiciones de determinar en este proceso, con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar"

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

En el caso que nos ocupa, al igual que sucedía en el implicado en la sentencia de la Audiencia Nacional que se acaba de transcribir parcialmente, el pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en 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.

Síguenos en...



De acuerdo con lo anterior, procede la anulación de la resolución impugnada y su sustitución por otra que resuelva la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2022 planteada por la entidad interesada según lo dispuesto en el presente FUNDAMENTO DE DERECHO.

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...

