

El alcance de la estimación de un recurso jurisdiccional sobre la base de la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 3/2016

El alcance de la Sentencia de la Audiencia Nacional recaída en el recurso núm. 1102/2022 es claro y abarca tanto la anulación del acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y de la resolución del tribunal económico-administrativo que lo confirma como el reconocimiento del derecho del recurrente al restablecimiento de su situación jurídica individualizada.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Audiencia Nacional ha dictado ya diversas sentencias estimando recursos contencioso-administrativos que tienen su origen en solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades presentadas por los contribuyentes en las que alegaban,

en esencia, la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 3/2016, que fue declarada mediante la Sentencia 11/2024, de 18 de enero, del Tribunal Constitucional.

En todos esos procedimientos, tanto la resolución administrativa como la de revisión del

tribunal económico-administrativo competente procedían a desestimar las solicitudes presentadas por entender que sus funciones no se extienden a la revisión de la constitucionalidad de las normas —que queda atribuida por el ordenamiento jurídico al Tribunal Constitucional— y que deben estar a lo dispuesto en éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales.

A la luz de la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 26 de marzo del 2025 (rec. núm. 1102/2022), reflexionamos sobre el alcance de la estimación del recurso en situaciones como la descrita.

En síntesis, en el recurso contencioso-administrativo, el contribuyente solicitaba, por una parte, la anulación de la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y de la resolución del tribunal económico-administrativo que la confirmaba y, por otra parte, la pretensión de plena jurisdicción consistente en que se reconozca como situación jurídica individualizada el derecho a la rectificación de la autoliquidación y, por tanto y según el caso, la devolución que se deriva de dicha rectificación y/o el incremento de las bases imponibles negativas y/o de las deducciones para evitar la doble imposición pendientes de aplicación en ejercicios futuros.

Tras la publicación de la Sentencia 11/2024, de 18 de enero, del Tribunal Constitucional —dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023 planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional—, la primera

La Audiencia Nacional reconoce el derecho del recurrente al restablecimiento de su situación jurídica individualizada

pretensión actora es admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado y estimada por la Audiencia Nacional en su sentencia por ser ajustada al ordenamiento jurídico.

Sin embargo, la pretensión actora de plena jurisdicción es rechazada por la Abogacía del Estado, que considera que deben retrotraerse las actuaciones a la vía administrativa. En particular, la Abogacía del Estado entiende que la Administración no comprobó si lo pretendido por el contribuyente resultaba o no procedente con arreglo a la legislación que recobra vigencia tras la declaración de inconstitucionalidad, y sostiene que el órgano competente de la Administración debe hacer uso de las facultades de comprobación que la legislación le atribuye para validar la procedencia de la devolución y/o corrección concretas solicitadas por el contribuyente.

A este respecto, la Audiencia Nacional aborda en su sentencia el alcance de la estimación del recurso y si se extiende o no a la pretensión de plena jurisdicción en la forma y con el contenido planteado por el recurrente. Para ello, con base en el artículo 31.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, toma el siguiente punto de partida:

... 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 s[í] la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia.

Para acabar concluyendo lo siguiente:

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.

En virtud de lo anterior, la Audiencia Nacional reconoce el derecho del recurrente al restablecimiento de su situación jurídica individualizada en los términos y con el alcance expresado en su fundamento de derecho cuarto. Para ello, entiende que esta solución encuentra su apoyo en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el alcance de la nulidad de una ley por estimación de un procedimiento de inconstitucionalidad; asimismo, considera improcedente retrotraer actuaciones, toda vez que no concurre ningún vicio formal, sino sustantivo o material, dada la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aplicados por el recurrente al confeccionar su autoliquidación.

Adicionalmente, la Audiencia Nacional finaliza su argumentación con la siguiente puntualización:

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 imponibles negativas [y] 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 perjuicio de la puntualización anterior, el alcance de la sentencia de la Audiencia Nacional es claro y no sólo abarca la estimación del recurso contencioso-administrativo promovido en lo que respecta a la anulación del acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y de la resolución del tribunal económico-administrativo que lo confirma, sino también el reconocimiento del derecho del recurrente al restablecimiento de su situación jurídica individualizada.

Por tanto, es esperable (y deseable) que la Administración tributaria, en ejecución de sentencia, se limite estrictamente a reparar la situación del contribuyente en el sentido de reconfigurar su tributación en los aspectos

que hayan resultado afectados por los preceptos del Real Decreto Ley 3/2016 declarados inconstitucionales. A este respecto, no se debe olvidar que los contribuyentes, ante una previsible limitación de efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional –limitación que finalmente se produjo, tal y como se recoge en su fundamento jurídico cuarto–, se vieron obligados a impugnar sus autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y a seguir el

procedimiento en las sucesivas instancias administrativas y judiciales alegando la inconstitucionalidad de la norma, inconstitucionalidad que varios años después se ha acabado produciendo. Por consiguiente, la ejecución de estas sentencias estimatorias debe garantizar debidamente los derechos de los contribuyentes en virtud de los principios de buena administración y de íntegra regularización que invoca la Audiencia Nacional.