



Roj: **SAN 2488/2025 - ECLI:ES:AN:2025:2488**

Id Cendoj: **28079230022025100317**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/05/2025**

Nº de Recurso: **222/2023**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: **0000222/2023**

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01678 /2023

Demandante: TELEFONICA S.A

Procurador: SR. RAMÓN RODRIGUEZ NOGUEIRA

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 :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veintidós de mayo de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 222/2023, interpuesto por el Procurador Sr. Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de TELEFONICA S.A, y asistida por el letrado Sr. Ángel García Ruiz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de noviembre de 2022, R.G 509/2022, 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 la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de noviembre de 2022, R.G 509/2022,

que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación de 22 de diciembre de 2.021 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Especial de la Administración Tributaria, por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2015, 2016 y 2017.

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 declare la rectificación de la autoliquidación por los pagos fraccionados, se reconozca el derecho a la acreditación de las bases imponibles negativas que se habrían generado en 2.016 y 2017, así como que se anule la regularización practicada a TELEFONICA SEGUROS Y REASEGUROS.

TERCERO. El Abogado del Estado contestó a la demanda, interesando la inadmisibilidad parcial del recurso, y oponiéndose a la demanda, e interesando la confirmación del acto impugnado. De la misma se dio traslado a la actora, que se opuso a dicha inadmisión, quedando pendiente de resolución en sentencia. El recurso fue recibido a prueba y practicada la misma por auto de fecha 2 de julio de 2.024.

CUARTO. - Formulado escrito de conclusiones por la recurrente, en escrito de 9.9.2024, la Abogacía del Estado, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, se tuvo por allanada a la pretensión anulatoria de la resolución del TEAC y acuerdo de liquidación sobre la DA 15ª, e interesa la declaración de la inadmisibilidad parcial del recurso por litispendencia, y subsidiariamente desestime las demás pretensiones formuladas.

QUINTO. - Del allanamiento parcial se dio traslado a la actora que hizo sus alegaciones por escrito de fecha 30 de septiembre de 2.024, por lo que se señaló el recurso para votación y fallo señaló el día 30 de abril de 2.025, fecha en la que ha tenido lugar, continuando el día 21 de mayo de 2.025.

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 24 de noviembre de 2022, R.G 509/2022, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación de 22 de diciembre de 2.021 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Especial de la Administración Tributaria, por el impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2015, 2016 y 2017, habiendo tenido lugar un allanamiento parcial, en relación con la aplicación del Real Decreto-Ley 3/2016.

SEGUNDO.- Consta en el expediente y se halla acreditado, según se deduce de la resolución del TEAC y del escrito de demanda, y sin perjuicio de lo que se exponga en ulteriores fundamentos jurídicos, los siguientes extremos:

1.- Que, mediante comunicación de inicio, notificada el 01/07/2019, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Grupo fiscal de Sociedades nº 24/90, cuya sociedad dominante y representante es TELEFONICA S.A, por la Oficina Técnica de Control Tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. Dichas actuaciones tuvieron alcance general teniendo por objeto la comprobación del IS de 2014 a 2017.

El Grupo Fiscal 24/90 estaba formado por diversas entidades, de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones consolidadas modelo 220 presentadas por la entidad en relación con el tributo y ejercicios señalados. Las actuaciones se refirieron de todas ellas, especialmente a la sociedad dominante, TELEFONICA S.A, así como a varias de las sociedades dependientes, TELEFÓNICA HISPANOAMÉRICA, TELEFÓNICA DE ESPAÑA S.A, TELEFÓNICA MÓVILES DE ESPAÑA S.A, TELEFÓNICA INTERNACIONAL S.A, TELEFÓNICA LATINOAMÉRICA HOLDING S.L Y TELEFÓNICA SEGUROS SUCURSAL EN ESPAÑA S.A.

2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación referidas, se formalizó, con fecha 8/10/2021, Acta provisional modelo A02 y número de referencia 73356160, en la que se incluyó la propuesta de regularización por el IS 2015 a 2017, que fue la que dió lugar al posterior acuerdo liquidatorio objeto de impugnación, que fue dictado el 22/12/2021 y notificado por medios electrónicos el 03/01/2022, y que fija un importe total a ingresar de 20.867.937,46 euros por los tres ejercicios.

3.- La regularización se basa en los siguientes conceptos:

A) Regularización de los conceptos de Telefónica Seguros que traen causa del acuerdo del TEAC de fecha 11.6.2020, ejercicios 2012 a 2014.

**B) Los Juros brasileños.**

En el periodo de comprobación, determinadas sociedades del grupo fiscal han percibido ingresos procedentes de filiales situadas en Brasil. Los pagos han sido en concepto de distribución de "juros sobre el capital propio" (en adelante JSCP) con una retención en la fuente del 15%. La Oficina Técnica entiende que procede calificar los JSCP como dividendos a efectos de la normativa interna, conociendo y aceptando el criterio fijado por el Tribunal Supremo al respecto, pero los trata como intereses a efectos del CDI España-Brasil. Esta argumentación se basa principalmente en que (i) el Tribunal Supremo nunca se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal de los Juros a efectos del CDI España-Brasil y (ii) que la Dirección General de Tributos, tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016, ha abordado en su consulta V2962-16, el tratamiento fiscal de los Juros en relación al CDI España-Brasil, concluyendo en ese sentido.

En base a ello, la Oficina Técnica entiende que, desde la perspectiva convencional, no es de aplicación el método de exención para dividendos del artículo 23.3 del CDI España-Brasil, sino el método de la deducción para evitar la doble imposición del artículo 23.2 previsto para los intereses, y la Inspección sí aplica a los juros la deducción por doble imposición del 15%.

C) Gastos no deducibles en IVA que afectan al IS y se trasladan tales efectos.

D) BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DEDUCCIONES.

Finalmente, la Inspección determina el importe de las bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación, conforme a las liquidaciones previas, que procede aplicar a efectos de practicar la liquidación de los ejercicios comprobados, determinando después, finalmente, los saldos pendientes a 31/12/2017.

4. Contra dicha liquidación interpone la actora reclamación económico- administrativa ante este Tribunal Central el 21/01/2022, siendo tramitada con RG 0509/2022 y desestimada por resolución de fecha 24.11.2022.

TERCERO.- Sobre la solicitud de inadmisión parcial del recurso.

Alega la Abogacía del Estado que la reclamación derivada del abono de los intereses de demora por el retraso en la devolución de los pagos fraccionados derivados de la aplicación del Real Decreto-Ley 2/2016, y cuya inconstitucionalidad ha sido declarada por la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, nº 78, es objeto del recurso contencioso- administrativo 223/2023, por lo que existe la mencionada litispendencia, con arreglo al art.69.d de la ley jurisdiccional, existiendo un mismo objeto procesal. Sin embargo, dicha causa de la inadmisibilidad, debe ser absolutamente rechazada, toda vez que no pueda invocarse litispendencia de un recurso posterior, el 223/23, sobre el 222/23, que es anterior. Es en aquél, en todo caso, en el que se examina la validez de la Resolución del TEAC de 24.11.2022, RG 2925/22, donde deberá ser objeto de planteamiento esta cuestión. Se debe rechazar esta pretensión. Pero también es cierto que no consta, por otro lado, que se haya solicitado la acumulación entre ambos recursos, lo que determina que de cada recurso debe seguir manteniendo su objeto. Debemos tener en cuenta que, si bien es cierto que la actora tenía razón cuando consideraba que debió resolverse en la presente regularización ahora examinada la reclamación derivada y formulada ante el actuario de rectificación de la autoliquidación de fecha 24 de febrero de 2020 correspondientes a los pagos fraccionados a cuenta del IS (modelos 222) de los ejercicios 2016 (trimestres 2º y 3º) y 2017 (trimestres 1º a 3º), así como de las autoliquidaciones consolidadas del IS (modelos 220) de aquellos ejercicios -en el entendimiento de que tanto el Real Decreto-ley 2/2016, como la DA 14ª de la LIS por aquel introducida, adolecían de serios vicios de inconstitucionalidad- lo cierto es que el actuario remitió el asunto al conocimiento posterior de los órganos de gestión. Y, sin embargo, al haberse mantenido los dos recursos frente a dos resoluciones distintas, deberá ser objeto de sustanciación y resolución la cuestión ahora planteada en el precedente, esto es, en el 223/2023, teniendo en cuenta que, como bien dice la resolución impugnada, no existe perjuicio alguno en la medida en que el retraso derivado de la actuación de la Administración tributaria que ha dado origen a una segunda resolución, se traducirá, en su caso, en un mayor abono de los intereses de demora, donde además se deberá resolver la cuestión relativa al anatocismo que plantea la recurrente.

Pero ello no impide, por tanto, la continuación del presente procedimiento, dejando sin resolver la cuestión planteada por la actora -la procedencia o no de la rectificación de las autoliquidaciones- teniendo en cuenta que como hemos indicado, la pretensión relativa al abono de los intereses de demora por el retraso en el abono de los ingresos indebidos por pagos fraccionados conforme al RDL 2/2016, deberá ser objeto de estudio y resolución en aquel recurso.

CUARTO.- Sobre el acuerdo de liquidación y la exención de los juros brasileños.

Aunque la recurrente no lo solicitó expresamente en la demanda, pero se deduce de su contenido, conviene recordar que la actora sostiene la improcedencia del criterio contenido en el acuerdo sobre los Juros percibidos

por ciertas entidades del Grupo en los ejercicios objeto de comprobación; entiende que es una cuestión clara que los Tribunales (entre otras, Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014, recurso 232/2011, y de 22 de octubre de 2015, recurso 463/2012, confirmadas ambas por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16 de marzo de 2016, recurso 1130/2014, y de 15 de diciembre de 2016, recurso 3949/2015) ya han concluido que los JSCP son "dividendos", y así deben tratarse a efectos fiscales a todos los efectos, y también a los efectos del CDI España-Brasil. Por tanto, al tratarse de dividendos a todos los efectos resulta de aplicación en España el método de exención para dividendos previsto en el artículo 23.3 de dicho CDI España-Brasil.

La posición de la Abogacía del Estado, del TEAC y de la Inspección ya la hemos reflejado antes. El grupo fiscal han percibido ingresos procedentes de filiales situadas en Brasil. Los pagos han sido en concepto de distribución de "juros sobre el capital propio", con una retención en la fuente del 15%. La Oficina Técnica entiende que procede calificar los JSCP como dividendos a efectos de la normativa interna, conociendo y aceptando el criterio fijado por el Tribunal Supremo al respecto, pero los trata como intereses a efectos del CDI España-Brasil. Esta argumentación se basa principalmente en que (i) el Tribunal Supremo nunca se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal de los Juros a efectos del CDI España-Brasil y (ii) que la Dirección General de Tributos, tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016, ha abordado en su consulta V2962-16, el tratamiento fiscal de los Juros en relación al CDI España-Brasil, concluyendo en ese sentido.

En virtud de ello, la Oficina Técnica entiende que, desde la perspectiva convencional, no es de aplicación el método de exención para dividendos del artículo 23.3 del CDI España-Brasil, sino el método de la deducción para evitar la doble imposición del artículo 23.2 previsto para los intereses, por entender que los juros percibidos por las entidades del grupo han sido gasto deducible en el país de la fuente, conforme al art.21 de la LIS, y la Inspección sí aplica a los juros la deducción por doble imposición del 15%.

En este sentido, dispone el art.23.3 del Convenio:

"3. Cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos; pero para calcular el impuesto correspondiente a las demás rentas de este residente, puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si los dividendos citados no hubieran sido eximidos..."

Y disponen los art.10 y 11:

"Artículo 10. Dividendos.

1. Los dividendos pagados por, una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos...

4. El término «dividendos» empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, partes de minas, partes de fundador u otros derechos que permitan participar de los beneficios, excepto los de crédito, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado Contratante en que resida la sociedad que las distribuya...

Artículo 11. Intereses.

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los intereses....

5. El término «intereses» empleado en este artículo, comprende los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo.

Y el art.21 de la Ley del Impuesto de Sociedades 27/2014 dispone:

"Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:....

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora...

Presupuesto lo anterior las alegaciones de la parte recurrente han de ser íntegramente estimadas. En primer lugar, conviene tener en cuenta que, según el parecer de la doctrina científica más autorizada, y de la Jurisprudencia (**SAN** de 26.10.2018, recurso 156/2015, STS 18.5.2005, recurso 754/2000, STS 25.3.2010, recurso 9020/2004, y también las de 29.6.2011, recurso 6150/2007, de 14.7.2011, recurso 1623/2008, y de 12.6.2023, recurso 915/2022; del Tribunal Constitucional, STC 11/1985, de 30 de enero, 76/1982, de 14 de diciembre, por todas), los convenios de doble imposición, los CDI, han de ser interpretados, como normas internacionales que son, con arreglo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, y en concreto, con arreglo a los artículos 31 y 32 del mismo texto, que establecen los criterios teleológico, sistemático o contextual, lógico, literal e histórico en la interpretación de los mismos, dada la preferencia de los mismos sobre las leyes nacionales conforme al art.96.1 de la CE. Ello se deduce, además, del art.3 del TRLIS, conforme al carácter de los CDI como medios de determinación de la competencia de los Estados.

En segundo lugar, también ha de tenerse en cuenta los criterios internacionales establecidos en relación con el Modelo de convenio de la OCDE, artículo 3, y que también son propios del Derecho Internacional, como el principio de reciprocidad. Y, finalmente como normas tributarias Internas que son los CDI (art.7 de la LGT 58/2003), una vez que han sido ratificados por España, son de aplicación las normas españolas domésticas siempre y cuando no se contradiga el contenido y el espíritu del convenio. Por consiguiente, las normas domésticas serán de aplicación en los siguientes supuestos en los que concurren con los CDI:

-Por remisión de los CDI,

- Por aplicación del principio de reciprocidad y art.3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE,

- Por aplicación de la cláusula de no agravación, doctrinalmente admitida, y ello para el caso de que el efecto útil del CDI no consiga eliminar totalmente la doble imposición (v.g art.342.1 del viejo RIS aprobado por RD 2631/2002).

Sin embargo, las razones expuestas por la Agencia Tributaria para desdecir y contravenir el espíritu del convenio hispano-brasileño -que claramente califica a estas rentas como dividendos y no como intereses- han de ser desestimadas.

En primer lugar, porque las consultas tributarias no tienen carácter de fuente normativa (art.7 de la LGT 58/2003), y menos aún para desdecir el contenido de un convenio de doble imposición. En segundo lugar, tampoco procede la aplicación de las normas internas contenidas en la Ley del Impuesto de Sociedades, cuando la conclusión a la que se llegue contravenga el espíritu del convenio, según el criterio de la doctrina científica más autorizada y de la propia jurisprudencia. Y en tercer lugar, existe una indebida aplicación del principio de reciprocidad por parte de la AEAT, toda vez que como ha venido indicando esta Sala, y ha demostrado la recurrente, la práctica precisamente de la propia administración brasileña, más allá del tipo de interés aplicado, que no es relevante, durante la negociación del Convenio y después de éste, no ha sido la de dar a los juro el tratamiento de intereses, del art.11.5 del Convenio, sino el de dividendos. Y en la misma línea se expresa la Resolución de la Secretaría General Técnica de 22.9.2003 del Ministerio de Asuntos Exteriores, BOE de 2.10.2003, que cita la demandada, y que aplica el tipo del 10% por la cláusula de nación más favorecida. Y en esta línea también la ley brasileña 9249/1995 de 26.12.1995, así como la Resolución de la Comisión de Valores mobiliarios de Brasil de 15.6.2022, aportada por la actora, como prueba del Derecho extranjero, conforme al art. 281.2 de la LEC, por lo que, no puede invocarse el principio de reciprocidad, que de hecho ha sido aplicado por la Administración demandada. Y en este sentido, interpretando la normativa brasileña, se pronunciaron las sentencias de esta Sección de fecha 27.2.2014, recurso 232/2011 y de 9.7.2015, recurso 282/2012.

El motivo debe ser estimado, y aplicada la exención prevista en el Convenio hispano-brasileño de 14 de noviembre de 1974, en su art.23.3.

QUINTO.- *En relación con la pretensión de declaración de inconstitucionalidad del RDL 3/2016 (deducción de doble imposición, provisión por deterioro y compensación de bases imponibles negativas).*

· 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 de los ejercicios examinados, 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 y DA 15ª de la Ley 27/201

Sobre la pretensión de anulación de la liquidación respecto de la reversión por deterioro de las participaciones, deducción por doble imposición y compensación de bases imponibles negativas, 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), y la citada anulación ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado.

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, 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 virtud de 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.

Producido el allanamiento a la pretensión de anulación, resta por abordar el alcance de la estimación del recurso en este punto, 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 puede 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 2015, 2016 y 2017.

Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -en cuanto se refiere a la corrección del ajuste por reversión de deterioro efectuado en la autoliquidación del IS de dichos períodos, así como por la limitación de las bases imponibles y deducción por doble imposición- la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que en aplicación de la misma se hubieren producido, y se esté en condiciones de revertir; 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 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.

Todo ello comporta la estimación 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 2015, 2016 y 2017, aplicando la doctrina de la STC 11/2024, con el reconocimiento del incremento de deducciones a aplicar en ejercicios futuros.

SEXTO.- En último lugar, respecto de la regularización efectuada a TELEFONICA SEGUROS, en su condición de "sucesora" de las obligaciones tributarias imputables a su Sucursal en España cuando esta sociedad tenía su domicilio en Luxemburgo, que era la entidad integrante del Grupo al que se dirige el Acuerdo de liquidación impugnado en los periodos objeto de comprobación, y que ya ha sido objeto de examen en el recurso 832/2020, resuelto por sentencia de 18 de diciembre de 2.024, lo cierto es que habrán de estimarse las alegaciones en el presente recurso contencioso-administrativo, pero no por las razones expresadas en aquél, que no han sido expresamente invocadas por la actora, sino por las siguientes que tienen un mayor alcance:

-Respecto de la comisión por garantía de cobro, en la medida en que se ha admitido el ingreso efectuado por Telefónica Móviles de España, por aplicación del principio de íntegra regularización, debe ser reconocida, conforme a la doctrina de la STS de fecha 13.11.2019, recurso 1675/2018, recogida por la sentencia de esta Sala de fecha 28.4.2025, recurso 565/2019, también respecto de operaciones vinculadas, teniendo lugar el correspondiente ajuste bilateral.

-Respecto de las provisiones técnicas. Admitida la reversión de la provisión en el ejercicio 2018, aunque no sea objeto de comprobación, por aplicación del principio de íntegra regularización, debe estimarse la impugnación y no entender procedente el ajuste de la Inspección.

SÉPTIMO. 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, existiendo relevantes dudas de derecho.

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.- **Desestimar** la pretensión de inadmisibilidad que formula la Administración demandada

2º.- **Estimar** el recurso contencioso-administrativo promovido por el Procurador Sr. Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de TELEFONICA S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de noviembre de 2022, R.G 509/22, expresada en el fundamento de derecho primero, y objeto del presente recurso contencioso-administrativo, la cual se anula, por no ajustarse a derecho, así como la resolución administrativa de la 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, 5º y 6º.

3º.- 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 de la misma D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.