

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089606

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 3202/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. *Interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos realizados con ocasión de un pago fraccionado por la presentación de la liquidación anual del impuesto.* La mercantil alega que la solicitud de la compensación y/o devolución del exceso de los importes satisfechos por el concepto de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades -IS- mediante la consignación de dichos pagos en el modelo M200 del IS, debe considerarse una actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución de dichos pagos a cuenta, a los efectos del art. 68.2.c) de la Ley 58/2003 (LGT), pues tal consignación es el mecanismo legalmente establecido para solicitar su compensación y/o devolución.

El Tribunal rechaza la postura defendida por la mercantil toda vez que la consignación en la declaración del IS de los importes ingresados en concepto de pagos fraccionados en cada ejercicio no puede entenderse como una actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución de dichos pagos a cuenta. La autoliquidación del IS no es, en modo alguno, una solicitud de devolución de pagos fraccionados sino de cuota diferencial.

Los pagos fraccionados del IS son entregas a cuenta de la liquidación del Impuesto futuro que se efectúan en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. El art. 23.1 de la Ley 58/2003 (LGT) dispone que son obligaciones de carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal, la cual se materializa en la presentación de la declaración del IS en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En ella, se autoliquidada la deuda correspondiente según las reglas fijadas en la normativa del Impuesto, deduciendo de la cuota líquida, entre otros, los citados pagos fraccionados. Ahora bien, tal deducción es una mera consignación de un componente negativo para la determinación de la cuota diferencial del Impuesto, resultando que, lo que en su caso se solicita a devolver, es dicha cuota diferencial y no los pagos fraccionados previos. Y, en este sentido, el art. 127 de la Ley 27/2014 (Ley IS) indica en sus apdos. 2 y 4 que el plazo para proceder a la devolución del resultado a favor del contribuyente del IS es 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración, transcurrido el cual sin que se haya ordenado el pago de dicha devolución por causa no imputable a aquel, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora. Como puede verse, a efectos de la devolución no se tiene en cuenta cuándo se ingresaron los correspondientes pagos fraccionados, y ello se debe a que, en definitiva, lo que se devuelve no es el pago fraccionado sino el resultado de la autoliquidación, que es una deuda tributaria distinta y autónoma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23 y 68.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 127.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fechas 20/10/2016, 20/12/2016, 20/04/2017, 19/10/2017 y 20/12/2017 la entidad **XZ SA** presentó autoliquidaciones por los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los periodos 2P y 3P de 2016 y 1P, 2P y 3P de 2017, ingresando a la Hacienda Pública 226.771,31, 541.028,54, 161.898,24, 626.933,66 y 303.985,62 euros, respectivamente. Los citados pagos fraccionados se calcularon aplicando la Disposición Adicional 14^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -en adelante, LIS-, que establecía en relación con los pagos fraccionados realizados en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto

de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se iniciase el período impositivo fuera, al menos, 10 millones de euros.

Segundo.

El día 05/07/2021, la mercantil presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones por los pagos fraccionados correspondientes a los periodos antes señalados, alegando que el Real Decreto-ley 2/2016 era inconstitucional, tal y como había declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 1 de julio de 2020, y solicitando el abono de los intereses de demora devengados desde la fecha de presentación de las citadas autoliquidaciones.

Tercero.

El día 28/07/2021, la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña dictó Acuerdo por el que se estimaba en parte la solicitud de rectificación presentada por la entidad, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 29/07/2021. En el mismo, se indicaba que la declaración de inconstitucionalidad derivada de la sentencia del Tribunal Constitucional de 01/07/2020 afectaba a los pagos fraccionados correspondientes al segundo y tercer pagos fraccionados del ejercicio 2016 y al primer, segundo y tercer pagos fraccionados del ejercicio 2017, pero que la mercantil no podía impugnar los ingresos indebidos realizados en el 2P y 3P del ejercicio 2016 al haber transcurrido el plazo legalmente establecido para ello y tratarse de períodos prescritos, no pudiendo entender que ni la presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, ni la consignación de tales pagos fraccionados en dicha declaración sean actos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados, ya que se trataba de dos deudas tributarias distintas y autónomas. Por lo que respecta a los pagos fraccionados de 2017, sí se estimaban las pretensiones de la interesada, ordenándose una devolución por importe de 9.533,16 euros en concepto de intereses de demora.

Cuarto.

Disconforme con este Acuerdo, la interesada interpuso el 30/07/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña la reclamación 08/09882/2021, alegando que no había prescrito el derecho a instar la solicitud de rectificación de ingresos indebidos del 2P y 3P del ejercicio 2016 dado que se produjo una actuación por parte de la reclamante con efectos interruptivos de la prescripción como es la presentación de la declaración anual modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016. Esta reclamación fue desestimada mediante resolución fallada por dicho TEAR el 31/03/2022 y notificada el 04/04/2022, en la que se indicaba que al concebirse los pagos fraccionados como obligaciones autónomas, la solicitud de rectificación para la devolución de ingresos indebidos debía referirse a la autoliquidación de la fracción en la que se realizó el ingreso, y no a la de la autoliquidación anual del Impuesto.

Quinto.

Disconforme con esta Resolución, la interesada interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 07/04/2022, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la misma:

La solicitud de la compensación y/o devolución del exceso de los importes satisfechos por el concepto de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades mediante la consignación de dichos pagos en el modelo M200 del Impuesto sobre Sociedades, debe considerarse una actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución de dichos pagos a cuenta a los efectos del artículo 68.2 letra c) de la Ley General Tributaria.

El mecanismo legalmente establecido para solicitar la compensación y/o devolución de los importes satisfechos por los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades es la consignación de los importes satisfechos en el modelo M200 del Impuesto sobre Sociedades.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución desestimatoria impugnada a la vista de las alegaciones efectuadas.

Tercero.

El TEAR de Madrid desestimó las alegaciones de la interesada mediante resolución fallada el 31/03/2022 (RG 08/9882/2021), en la que se señala lo siguiente:

<<Tercero.- En relación con los pagos fraccionados cuya rectificación se solicita es de ver, en primer lugar, que el 1/07/2020 el Tribunal Constitucional estimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional, determinando que el artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, que introdujo la DA 14ª, era inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la Constitución, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la misma.

Como señala la propia Sentencia, no pueden ser susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, ni tampoco, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

CUARTO.- En el presente caso, y no se discute por parte de la reclamante, la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones por el concepto del pago fraccionado del 2T y 3T del ejercicio 2016 fue presentada una vez transcurrido el plazo de cuatro años que marca el artículo 66 de la LGT, por lo que habría prescrito el derecho a instar la solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones.

Sin embargo, la cuestión a debatir es si la presentación de la declaración modelo 200 relativa al IS del ejercicio 2016 tiene efectos interruptivos de la prescripción, al haberse minorado del importe de la cuota a ingresar los pagos fraccionados citados, por lo que dicha inclusión equivaldría a un acto fehaciente que interrumpiría la prescripción aludida.

QUINTO.- Para el análisis de esta cuestión debemos partir de lo previsto en el artículo 68.3 de la Ley General Tributaria, que establece:

«3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.»

Por su parte, el artículo 23 de la misma norma establece:

"Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

"1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe."

La Dirección General de Tributos, en consultas vinculantes de 21/05/2013 y 06/04/2017, ha establecido que:

*"En los tributos en los que exista obligación de realizar pagos fraccionados, interrumpe la prescripción del derecho a su devolución la solicitud de rectificación de la autoliquidación del pago fraccionado, ya que como cada pago fraccionado es concebido como una **obligación autónoma**, dicha solicitud se ha de referir a la autoliquidación*

de la fracción en la que se realizó el ingreso -y no a la de la liquidación anual del impuesto- y es la que va a interrumpir el plazo de prescripción."

Y el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de fecha 08/03/2018 he establecido que:

"La solicitud de rectificación de autoliquidación, únicamente tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar devoluciones del artículo 66.c) de la LGT respecto a una posterior solicitud de devolución cuando exista una identidad objetiva entre ambas devoluciones pretendidas, identidad objetiva que implica que ambas solicitudes se refieran al mismo concepto tributario, **periodo** y pretensiones".

Pues bien, a juicio de este Tribunal, al concebirse los pagos fraccionados como obligaciones autónomas, la propia naturaleza del pago conlleva que la solicitud de rectificación para la devolución de ingresos indebidos, debe referirse a la autoliquidación de la fracción en la que se realizó el ingreso, y no a la de la autoliquidación anual del impuesto. Así será esta solicitud la que interrumpa, en su caso, el plazo de prescripción.

La resolución TEAC de 08/03/2018 es la RG 3985/14, que está disponible en DYCTEA.

Cuarto.

Frente a ello, alega la interesada en su recurso que **la solicitud de la compensación y/o devolución del exceso de los importes satisfechos por el concepto de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades mediante la consignación de dichos pagos en el modelo M200 del Impuesto sobre Sociedades, debe considerarse una actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución de dichos pagos a cuenta, a los efectos del artículo 68.2 letra c) de la Ley General Tributaria, pues tal consignación es el mecanismo legalmente establecido para solicitar su compensación y/o devolución.**

Damos aquí por reproducido lo transcrito por la resolución del TEAR relativo a las Consultas DGT y Rs del TEAC allí identificadas.

Dicho lo anterior, la postura defendida por la mercantil ha de rechazarse toda vez que la consignación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los importes ingresados en concepto de pagos fraccionados en cada ejercicio no puede entenderse como una actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución de dichos pagos a cuenta. La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades no es, en modo alguno, una solicitud de devolución de pagos fraccionados sino de cuota diferencial.

Los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades son entregas a cuenta de la liquidación del Impuesto futuro que se efectúan en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. El artículo 23.1 de la LGT dispone que son obligaciones de **carácter autónomo** respecto de la obligación tributaria principal, la cual se materializa en la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En ella, se autoliquidada la deuda correspondiente según las reglas fijadas en la normativa del Impuesto, deduciendo de la cuota líquida, entre otros, los citados pagos fraccionados. Ahora bien, tal deducción es una mera consignación de un componente negativo para la determinación de la cuota diferencial del Impuesto, resultando que, lo que en su caso se solicita a devolver, es dicha cuota diferencial y no los pagos fraccionados previos. Y, en este sentido, el artículo 127 de la LIS indica en sus apartados 2 y 4 que el plazo para proceder a la devolución del resultado a favor del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades es 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración, transcurrido el cual sin que se haya ordenado el pago de dicha devolución por causa no imputable a aquel, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora. Como puede verse, a efectos de la devolución no se tiene en cuenta cuándo se ingresaron los correspondientes pagos fraccionados, y ello se debe a que, en definitiva, lo que se devuelve no es el pago fraccionado sino el resultado de la autoliquidación, que es una deuda tributaria distinta y autónoma.

Como bien dice, a juicio de este Tribunal Central, la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada:

<<...al concebirse los pagos fraccionados como obligaciones autónomas, la propia naturaleza del pago conlleva que la solicitud de rectificación para la devolución de ingresos indebidos, debe referirse a la autoliquidación de la fracción en la que se realizó el ingreso, y no a la de la autoliquidación anual del impuesto. Así será esta solicitud la que interrumpa, en su caso, el plazo de prescripción>>.

Así pues, habiendo la entidad presentado las autoliquidaciones de los pagos fraccionados de los periodos 2P y 3P del ejercicio 2016 los días 20/10/2016 y 20/12/2016, y resultando que la solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones se presentó con fecha 05/07/2021, hemos de desestimar el presente recurso de alzada y confirmar la resolución impugnada, concluyendo con la AEAT y con el TEAR de Cataluña la prescripción del derecho a instar

la solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones y a obtener la devolución de los intereses de demora correspondientes a los ingresos indebidos.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.