

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091144

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 487/2023, de 25 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15780/2022

SUMARIO:

IS. Obligaciones formales. Pagos fraccionados. Considera la Sala que la obligación de realizar pagos fraccionados no puede concebirse de manera independiente con respecto a la obligación tributaria principal, puesto que los montantes abonados en concepto de pago fraccionado serán tomados en consideración de cara a la cuantificación y liquidación de la obligación tributaria principal. Siendo a ésta última a la que se le liga la realización del hecho imponible del tributo, así como un período impositivo y un devengo. Modificación operada por la LGP de 2018. En este supuesto la Ley 6/2018 ha modificado la Disposición Adicional 14.ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para un período impositivo concreto, el iniciado a partir de 1 de enero de 2018 (y siguientes), cuando éste ya había comenzado pero aún no se había producido el devengo (el cual se produce el último día del período impositivo), por lo que estamos, empleando la terminología del Tribunal Constitucional, ante una «retroactividad impropia», la cual sí tiene cabida en nuestro Ordenamiento Jurídico. Por todo ello, el pago fraccionado correspondiente al Primer Trimestre del ejercicio de 2018 está amparado por la disposición adicional decimocuarta de la Ley IS, en la redacción dada por la Ley 6/2018 y por la Ley 8/2018, que es una norma legal en vigor y, por tanto, de plena y efectiva aplicación, y procede la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10 y 23.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 40 y disp. adic. 14.ª.

Constitución Española, art. 86.

PONENTE:

Doña María Pérez Pliego.

Magistrados:

Doña MARIA PEREZ PLIEGO

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00487/2023

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001741

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015780 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. ANJOCA, S.L.

ABOGADO ALBERTO LOPEZ GOMEZ

PROCURADOR D./D^a. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veinticinco de septiembre de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 15780/2022 interpuesto por la entidad mercantil "ANJOCA, S.L.", representada por el procurador D. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA, bajo la dirección letrada de D. ALBERTO LOPEZ GOMEZ, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima la reclamación contra el acuerdo nº 2020GRC01740119KRGE948047022020 de 25 de enero de 2021, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Galicia por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (IS) Régimen de Consolidación Fiscal (222) correspondiente al Primer Trimestre del ejercicio de 2018.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo en 17.476,14 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo:**

D. Alberto López Gómez, en representación de ANJOCA SL interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima la reclamación contra el acuerdo nº 2020GRC01740119KRGE948047022020 de 25 de enero de 2021, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Galicia por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (IS) Régimen de Consolidación Fiscal (222) correspondiente al Primer Trimestre del ejercicio de 2018.

Segundo. Posición de las partes

Sostiene el actor, en síntesis, que procede la devolución de ingresos indebidos del IS derivado de los intereses resultantes producidos por la diferencia entre el importe pagado en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y lo que efectivamente se tendría que haber pagado, puesto que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 declaró inconstitucional lo establecido en el Real Decreto Ley 2/2016, en lo que aquí nos atañe, respecto a la modificación que éste introdujo en la DA 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Esgrime que en el ejercicio 2018, fruto del primer pago fraccionado, correspondió un importe a pagar de 1.166.763,97 euros, frente a los 826.457,81 euros que se debería de haber ingresado considerando la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, generando un gasto en concepto de intereses de 17.476,14 euros ingresados indebidamente a la Agencia Tributaria más los intereses de demora. En concreto, defiende su posición bajo la premisa de que la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre alcanza al primer pago a cuenta del 2018, sin que éste pueda quedar amparado por la Ley 6/2018, por cuanto dicha ley entró en vigor el 5 de julio de 2018, fecha posterior al 20 de abril de 2018 (fecha límite para que el actor efectuase el pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al primer trimestre del IS de 2018), fecha ésta última en la que el actor considera consolidada su obligación tributaria, sin posibilidad de modificación retroactiva del régimen de cálculo antes aplicable. No siendo óbice de su pretensión que el artículo 71 de la Ley 6/2018 previese la modificación de la DA 14 de la Ley del IS: "con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida", puesto que considera el actor, que dicho pago fraccionado representa una obligación tributaria con carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

La Administración demandada se opone a los motivos alegados de adverso, reiterando los argumentos de la resolución impugnada, sosteniendo, a la postre, la conformidad a Derecho de ésta, bajo la premisa de que existe un vínculo indiscutible entre los pagos fraccionados y la obligación tributaria principal, encuadrándose en una relación jurídico-tributaria única, que se había iniciado el 1 de enero de 2018, pero no había concluido, como pretende el actor, antes del 5 de julio de 2018; lo que permite que el artículo 71 de la Ley 6/2018 pueda aplicarse con carácter retroactivo.

Tercero. Marco regulatorio**1. Marco normativo aplicable ratione temporis**

El artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, dio nueva redacción a la Disposición Adicional 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo:

" Artículo 71. Régimen legal de los pagos fraccionados.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. *Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.*

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.»

Dicho Ley fue aprobada el 3 de julio de 2018 y de acuerdo con su disposición final cuadragésimo-sexta, entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir el 5 de julio de 2018.

2. Normativa precedente

El Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, en su artículo único relativo a la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Dicho artículo dispuso:

" Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición adicional decimocuarta. *Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.*

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado demultiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre".

Dicho Real Decreto-ley fue publicado en el BOE de 30 de septiembre de 2016 y entró en vigor el mismo día de su publicación.

Con fecha 1 de julio de 2020, el Tribunal Constitucional dictó la Sentencia nº 78/2020, publicada en el BOE de 31 de julio, por la que declaró nula la modificación del régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto de Sociedades (IS), aprobada por el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por considerar que las modificaciones introducidas en dicho cuerpo normativo no podían ser adoptadas por medio de decreto-ley, ya que se trata de una materia que afecta a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución Española, y por tanto, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 86.1, está excluida del ámbito de aplicación de los decretos- leyes.

En su Fundamento de derecho sexto, la Sentencia precisa su alcance en los siguientes términos:

"(i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE).

(ii) No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6 ; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8 ; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11 ; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9 , y 126/2019, de 31 de octubre , FJ 5 b)]"

Cuarto. *Sobre la aplicabilidad del artículo 71 de la LIS , según la redacción dada por la Ley de PGE 6/2018 a los pagos fraccionados del primer semestre de 2018*

Sostiene el actor que durante el plazo de presentación de la autoliquidación del primer pago fraccionado del IS del año 2018 (del 1 al 20 de abril de 2018), la única norma que daba cobertura al pago fraccionado mínimo era el RDL 2/2016, por lo que habiendo sido declarado éste inconstitucional, dicho primer pago fraccionado de 2018

quedó huérfano de amparo legal, pues no cabe la aplicación a éste de la Ley 6/2018, dado que ésta se aprobó el 3 de julio de 2018.

Para resolver la cuestión objeto de debate se considera esencial por la Sala, de un lado analizar la naturaleza de los pagos fraccionados y de otro, en atención a su naturaleza, comprobar si era factible la aplicación retroactiva a éstos de la Ley 6/2018.

4.1 Sobre la naturaleza de los pagos fraccionados del Impuesto de sociedades.

Se ha indicado que para el actor el "primer pago fraccionado correspondiente al IS 2018 se trata de un impuesto definitivo al ser una obligación tributaria principal".

Sin embargo, se ha de partir para el análisis de su naturaleza del artículo 23 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"Artículo 23. 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".

Mientras que el artículo 40 de la LIS, regulador de los pagos fraccionados, respecto de la naturaleza de éstos, indica:

"1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

No deberán efectuar el referido pago fraccionado ni estarán obligadas a presentar la correspondiente declaración las entidades a las que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley.

(...)

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria".

Esta Sección coincide con el criterio defendido por el Abogado del Estado, la obligación de realizar esos pagos fraccionados no puede concebirse de manera independiente con respecto a la obligación tributaria principal, puesto que los montantes abonados en concepto de pago fraccionado serán tomados en consideración de cara a la cuantificación y liquidación de la obligación tributaria principal. Siendo a ésta última a la que se le liga la realización del hecho imponible del tributo (en este caso, ex art. 4 de la LIS, la obtención de renta por el contribuyente), así como un período impositivo (ex art.27, el ejercicio económico de la entidad que no podrá tener una duración superior a los 12 meses) y un devengo (ex art.28, el último día del período impositivo).

4.2 Sobre la aplicación retroactiva de la norma tributaria

El artículo 10 de la LGT, relativo al ámbito temporal de las normas tributarias establece:

Principio del formulario

1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado".

Por lo tanto, la retroactividad en las normas tributarias si bien no se contempla como regla general, tampoco está vedada.

Respecto a esta cuestión, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de febrero de 2021, en la que se basa el Acuerdo del TEAR ahora impugnado dispone:

"La más reciente STC 121/2016, de 23 de junio de 2016 , expone:" Para examinar la compatibilidad de tal retroactividad con el art. 9.3 CE debemos antes de nada recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando sí se exija la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En esta línea, el Tribunal Constitucional (entre otras, en sentencia 126/1987, de 16 de julio , FJ 11 y la citada 121/2016, de 23 de junio) viene diferenciando entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y aquellas que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En diversas sentencias ha ido deslindando el grado de retroactividad que podía darse en la práctica. Así, por ejemplo, en relación con el IRPF, en los casos en los que la norma cuestionada modificó el gravamen del Impuesto sobre la Renta para un período impositivo concreto, cuando éste ya había comenzado pero aún no se había producido el devengo, ha entendido que estábamos ante una retroactividad impropia. En cambio, si el período impositivo había llegado a concluir como consecuencia de haberse producido el devengo del tributo, ha concluido que se trataba de una retroactividad plena o auténtica .Así, en la sentencia 182/1997, el Tribunal Constitucional rechazaba que la norma jurídica examinada fuera una retroactividad de las que se ha calificado como plena o auténtica, porque la Ley impugnada modificaba, incrementándola, las tarifas del IRPF, en un momento en el que, aunque el período impositivo del Impuesto estaba muy avanzado (el cambio normativo se produjo el día 25 de noviembre), aún no había llegado a concluir. Además, destacaba que atribuía efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se habían realizado completamente, ya que, consideraba que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley, no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año. Finalmente, resaltaba también que, en definitiva, se aplicaba a deudas impositivas que aún no se habían devengado y que, además, debían satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo, que debería tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente período impositivo. En coherencia con ese discurso, en cambio sí consideró que existía retroactividad plena o autentica en la STC 121/2016 , en la que se cuestionaba la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incorporada por la disposición final cuadragésima novena de la Ley 2/2011, de 4 de marzo , de economía sostenible. Esta Ley 2/2011 entró en vigor el día siguiente a su publicación en el BOE, esto es, el 7 de marzo de 2011, y su eficacia se retrotraía al 4 de agosto de 2004, afectando a periodos impositivos del IRPF devengados con anterioridad a su entrada en vigor, alguno siete años antes. Dice así el TC: "En este caso, todas las partes coinciden en que, en los ejercicios 2004 a2010, estamos ante un supuesto de retroactividad de grado máximo, pues se afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado (SSTC126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4 y182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). La norma afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor (ejercicios2004 a 2010), por lo que sólo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, lo que permite anticipar que es susceptible de trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En efecto, en los casos de retroactividad propia, hemos reiterado que, como regla general, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, de modo que debe examinarse si concurren "exigencias cualificadas del bien común (...)"

Sentada la doctrina constitucional en que se apoya el TEAC esta Sala coincide con su criterio, toda vez que en este supuesto la Ley 6/2018 ha modificado la Disposición Adicional 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para un período impositivo concreto, el iniciado a partir de 1 de enero de 2018 (y

siguientes), cuando éste ya había comenzado pero aún no se había producido el devengo (el cual se produce el último día del período impositivo conforme al art. 28 de la LIS), por lo que estamos, empleando la terminología del Tribunal Constitucional, ante una "retroactividad impropia", la cual si tiene cabida en nuestro Ordenamiento Jurídico.

4.3 La doctrina sobre esta materia en otros Salas

A mayor abundamiento, procede citar la Sentencia del TSJ de Navarra 111/2023 de 19 de abril (ECLI:ES:TSJNA:2023:270), la cual desestima, vía recurso de apelación, la pretensión del BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA S.A., de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones referidas al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio de 2018; y primer y segundo pago fraccionado del ejercicio de 2019 del Impuesto sobre Sociedades; bajo la misma premisa que nuestro actor, esto es, la indebida apreciación del efecto retroactivo de la modificación operada por la LGP de 2018, que modificó a través de su artículo 71 la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, entrando en vigor 5 de julio de 2018 y por tanto después del plazo reglamentario de presentación de la autoliquidación del primer pago fraccionado del IS del año 2018 (del 1 al 20 de abril de 2018), considerando que la única norma quedaba cobertura al pago fraccionado mínimo era el RDL 2/2016 que declarado inconstitucional por la Sentencia del TC de 1 de julio de 2020. Dicha Sentencia en su FJ Cuarto expone:

"esta Sala considera que dicho pago tiene amparo en el artículo 71 de la Ley 6/2018 que dio nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la LIS .Y ello es así porque dicho precepto legal establece expresamente que el nuevo texto legal tiene "efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018"; esto es, desde el 1 de enero de 2018 es aplicable esta modificación por expresa determinación legal, lo que ,no entraña retroactividad proscrita constitucionalmente, por cuanto que no se está ante una retroactividad de grado máximo, sino ante una retroactividad impropia o mínima que está admitida por el Tribunal Constitucional. Nos explicamos; los pagos fraccionados son una suerte de pago anticipado de la cuota definitiva del IS y, en el presente caso, el primer pago fraccionado de 2018 fue incluido en la autoliquidación del impuesto, habiendo sido devuelto a la recurrente. En este sentido, la norma legal atiende al criterio del artículo 10.2 de la Ley58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando prevé, en la salvedad de su inciso inicial, que las leyes puedan dotar a las normas tributarias de efecto retroactivo; como aquí es el caso, si bien, una retroactividad mínima o impropia, pues se refiere a un período impositivo abierto o en vigor. Y desde luego no afecta a situaciones jurídicas ya consolidadas en una fecha anterior a su entrada en vigor sino que se trata de un pago a cuenta de la liquidación correspondiente al año 2018. En fin, el TC ha admitido la posibilidad de modificar elementos esenciales de los tributos para un periodo impositivo que ya había comenzado cuando aún no se había producido el devengo, la denominada retroactividad impropia."

Por todo lo anterior, el pago fraccionado correspondiente al Primer Trimestre del ejercicio de 2018 está amparado por la disposición adicional decimocuarta de la LIS en la redacción dada por la Ley 6/2018 y por la Ley 8/2018, que es una norma legal en vigor y, por tanto, de plena y efectiva aplicación, y procede la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto. Sobre las costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, 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. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual, para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Las dudas generadas en el análisis jurídico y solución de la cuestión litigiosa, que han planteado idénticos litigios en al menos, otro Tribunal Superior de Justicia, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS:

Que con debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Alberto López Gómez, en representación de ANJOCA SL contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima la reclamación contra el acuerdo nº 2020GRC01740119KRG948047022020 de 25 de enero de 2021, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes

Empresas de Galicia por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (IS) Régimen de Consolidación Fiscal (222) correspondiente al Primer Trimestre del ejercicio de 2018.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

Final del formulario

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.