

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093263

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 824/2024, de 13 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8429/2022

### SUMARIO:

**Haciendas forales. País Vasco. Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS.** *Devolución los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disp. adic. decimocuarta de la Ley 27/2014.* En el caso de autos la interesada hubo de realizar unos pagos fraccionados que después fueron declarados inconstitucionales. La sentencia recurrida dio la razón a la mercantil actora y anuló el acuerdo impugnado, reconociendo el derecho de la interesada a percibir, de la Diputación Foral de Bizkaia, los intereses generados por los intereses, durante el tiempo transcurrido entre la devolución de las cuotas del IS y el abono de los intereses reconocidos. A efectos meramente dialectos, tampoco cabría afirmar que la recurrente se hubiera aquietado frente a la no liquidación -en el momento inicial, esto es, cuando se le abonó el exceso de los pagos fraccionados- de intereses de demora, toda vez que por el juego del arts. 127 LIS y 31 LGT no procedía su devengo, al haberse materializado el pago -del principal- en plazo. No cabría reprochar al contribuyente que no impugnase la devolución del principal sobre la única base de que no le abonaran intereses (recordemos, desde la perspectiva del art. 31 LGT no procedía su devengo) pues hacerlo, comportaría confundir dos dimensiones diferentes, es decir, la del art. 31 LGT y la del art. 32 LGT. Tras la STC 78/2020, de 1 de julio de 2020 (NCJ064920) es cuando la contribuyente interesa, *ex novo*, los correspondientes intereses de demora, a través de la rectificación de sus declaraciones en virtud de las cuales, realizó el ingreso de los pagos fraccionados. No puede perderse de vista el dato crucial -que justifica la propia existencia del litigio- de que la Administración Foral en ningún momento rechazó el abono de tales intereses; antes bien, reconoció la obligación de pagar los intereses de demora (hasta el momento de la devolución del principal) sin abonar, no obstante, los intereses a los que se refiere el art. 32.2 LGT y que constituyen el elemento de la controversia. Dado que, por un lado, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son *ex tunc*, es decir, con carácter declarativo (por tanto, desde que la norma legal fue promulgada) y no constitutivo; y, por otro lado, no infiriéndose una limitación de los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, cabe mantener, que los ingresos por pagos fraccionados eran originariamente indebidos, lo que justificaba acudir a la vía de los arts. 120 LGT y 32 LGT. El Tribunal establece como criterio interpretativo que a los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (art. 32 LGT), materializada en una cantidad, consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014 (Ley IS) declarada inconstitucionalidad por la STC 78/2020- y la de su devolución (intereses de demora), la Administración tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto (art. 31 LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado. [Vid., ATS de 28 de junio de 2023, recurso n.º 8429/2022 (NFJ090365) y STSJ del País Vasco de 28 de octubre de 2022, recurso n.º 972/2021 (NFJ090366) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 26, 31, 32, 34, 56, 120 y 124 a 127.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 127 y disp. adic. 14.<sup>a</sup>.

RD-Ley 2/2016 (Medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público), art. único.

### PONENTE:

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 824/2024

Fecha de sentencia: 13/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8429/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8429/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 824/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8429/2022, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el procurador de los Tribunales don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de doña Amaia Zurbano- Beaskoetxea Laraudogoitia, contra la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ("TSJPV"), en el recurso núm. 972/2021.

Ha sido parte recurrida Acciona, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Gloria Messa Teichman, bajo la dirección letrada de don Andrés Prieto Tenorio.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV núm. 328/2022 de 26 de septiembre, que estimó el recurso núm. 972/2021, interpuesto por la representación procesal de Acciona, S.A. contra resolución de 7 de julio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó sus reclamaciones 54/2021, 55/2021, 56/2021, 57/2021 y 58/2021, frente a los acuerdos del Servicio de Tributos Directos, que estimaban las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados, segundo y tercero ejercicio 2016 y a los tres primeros del ejercicio 2017, del Impuesto sobre Sociedades, acuerdos que reconocían el derecho al cobro de los intereses de demora, devengados desde la fecha de ingreso del pago fraccionado y la de su devolución, sin proceder, no obstante, a la liquidación de intereses, calculados sobre los referidos intereses.

### **Segundo.** *Tramitación del recurso de casación*

**1.** Preparación del recurso. La procuradora doña Mónica Durango García, en representación de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito de 14 de noviembre de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 26 de septiembre de 2022.

El TSJPV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de noviembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.** Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en los supuestos en los que la Administración Tributaria ha procedido a la devolución los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la declaración de la inconstitucionalidad de dicha norma por la STC 78/2020, de 1 de julio, para compensar al obligado tributario por la privación de la disponibilidad de dicha cantidad basta con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución, o si, por el contrario, al abonarse dichos intereses de demora deben calcularse y abonarse nuevos intereses calculados sobre el importe de los intereses de demora.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 32 y 120.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de igual redacción que los artículos 31 y 118.2 in fine de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.** Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Jesús López Gracia, en representación de la Diputación Foral de Bizkaia, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, con relación al artículo 120.3 in fine LGT ( art. 31 de la 3 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGTB), "BOB" NÚM. 49, de 11 de marzo, con relación al art. 118.2 in fine de esa misma Norma Foral).

Considera que la sentencia, con aparente amparo en la jurisprudencia, establece que no es necesario el previo reconocimiento y liquidación de intereses por la Administración para que estos devenguen a su vez intereses cuando el principal de la devolución de los ingresos indebidos se ha producido con anterioridad.

A su entender, tal interpretación es contraria a la que se desprende de varias sentencias que citan y, en especial, a las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021, rec. 6647/2019, ECLI:ES:TS:2021:1051; y rec 6978/2019, ECLI:ES:TS:2021:1050, en las que -matiza, aparentemente- encuentra sustento, ya que se equipara el carácter "determinable" de los intereses en una fecha determinada con su condición de vencidos y exigibles en esa misma fecha, que es lo que exige la jurisprudencia.

Aduce que la sentencia que se recurre estima el recurso equiparando una deuda determinable con que sea líquida y vencida; señalando, además, que los intereses constituían en este caso una deuda autónoma -antes, incluso, de la declaración de inconstitucionalidad del precepto- en virtud del cual se habían efectuado los ingresos.

En este supuesto, la posibilidad del demandante de reclamar la devolución de ingresos indebidos se abrió con la declaración de inconstitucionalidad del precepto que obligaba al ingreso de los pagos fraccionados mínimos y la consiguiente rectificación de su autoliquidación ( art. 120.3. LGT); devolución que debe hacerse junto con los intereses de demora correspondientes por tratarse de ingresos indebidos.

Señala que la recurrente inició el procedimiento para la devolución el 14 de octubre de 2020, respecto de los pagos fraccionados correspondientes a 2016; y el 17 de noviembre de 2020, con relación a los pagos fraccionados correspondientes a 2017, pretensiones que se estimaron mediante acuerdos de 7 de diciembre de 2020 del Servicio de Tributos Directos y se abonaron sin dilación, dentro de plazo de seis meses del que disponía la Hacienda Foral para resolver sobre la procedencia de la devolución.

Enfatiza que la devolución del principal tuvo lugar mucho antes porque procedió por la propia mecánica del impuesto y, por ello, la devolución de ingresos indebidos, pendiente de abono, únicamente abarcaba o se refería a los intereses, por el tiempo que la obligada tributaria fue privada de esas cantidades; es decir, desde el ingreso de los pagos fraccionados hasta la efectiva devolución.

Por eso, a su juicio, con el abono de los intereses de las cantidades ingresadas indebidamente correspondientes al período durante el que la recurrente fue privada de las mismas, quedó plenamente compensado su decremento financiero. Considera que la tesis de la sentencia que impugna daría lugar a que se obtuviesen intereses sobre una cantidad de la que en ningún momento se ha visto privada la recurrente, ya que son precisamente los intereses del monto que ingresó indebidamente desde su ingreso hasta su devolución.

En su opinión, ni la jurisprudencia alegada en el recurso ni la aplicada por la sentencia justifican el abono de intereses sobre los intereses en el supuesto objeto de la controversia.

Insiste en censurar la sentencia del TSJPV porque considera que los intereses constituían una deuda autónoma líquida y vencida, antes de la declaración de inconstitucionalidad y de que los ingresos devinieran indebidos, sin que existiera, por lo tanto, reconocimiento alguno.

A su juicio, lo que ha inducido a error en la interpretación y aplicación de la jurisprudencia es que, para cuando se produjo el reconocimiento del ingreso indebido, ya se había devuelto el principal y, por lo tanto, la devolución de los intereses se hizo de forma separada -lo que la sentencia denomina deuda autónoma-; pero esa circunstancia no cambia el hecho de que los intereses no constituían deuda vencida y exigible hasta su reconocimiento por acto administrativo, ni que, una vez reconocidos, la Diputación Foral de Bizkaia los pagó sin dilación.

Rechaza que el derecho a la devolución de las cantidades abonadas a Acciona, SA se produjera con la declaración de inconstitucionalidad de la exigencia de los pagos fraccionados mínimos. El derecho a la devolución se produjo mucho antes, al haber efectuado la sociedad pagos fraccionados por importe superior al de la cuota finalmente resultante.

Afirma que, al declararse con posterioridad -julio de 2020- a la devolución, la inconstitucionalidad de exigir a las entidades afectadas el anticipo de esas cantidades como pago fraccionado, la Hacienda Foral de Bizkaia abonó sin dilación los intereses de demora correspondientes a todo el período en el que la mercantil se había visto privada de esa cantidad, aceptando y reconociendo desde el primer momento que se trataba de ingresos indebidos, sin que ello se haya cuestionado.

Indica que la Administración tributaria no exige intereses de intereses al contribuyente en supuestos equivalentes cuando es ella la acreedora, de modo que el criterio seguido por el TSJPV contradice también la excepcionalidad del anatocismo en el ámbito tributario cuando es la Administración la acreedora de los intereses.

Patrocina la estimación del recurso sobre la base de entender que, en los supuestos en los que la Administración ha procedido a la devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre, con anterioridad a la declaración de la inconstitucionalidad de dicha norma por la STC 78/2020, de 1 de julio, ECLI:ES:TC:2020:78, para compensar al obligado tributario por la privación de la disponibilidad de dicha cantidad basta con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de Acciona S.A., presentó escrito de oposición de fecha 8 de noviembre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, reconoce que se han abonado los intereses de demora, según lo previsto en el art. 32 LGT y 120.3 LGT, en cuanto se tramitó el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Lo que se discute es si tal abono comporta la restitutio in integrum o si es preciso el pago de intereses sobre tales intereses de demora, con plena aplicación de la doctrina sobre el anatocismo, como reconoce la sentencia de instancia.

Invoca los efectos ex tunc de la STC 78/2020: "ingreso indebido desde que se produjo" con el consiguiente derecho a su devolución desde ese momento. Enfatiza que la STC 78/2020 no precisa los efectos de la nulidad declarada, aunque sin afectar, eso sí, a las situaciones jurídicas resueltas por sentencia firme o no impugnadas en vía administrativas y devenidas firmes.

Considera que, en lo relativo al reconocimiento de la deuda tributaria no es preciso acto administrativo o sentencia judicial, pues al tratarse de una cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 el ingreso es indebido desde que se produjo, porque -debe entenderse- que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad (sin limitación de efectos) no son constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado, sino meramente declarativos del mismo. En consonancia, y en virtud del art. 32.2 LGT, desde ese momento nace el derecho al abono de los intereses de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, deviniendo líquidos y exigibles.

Asimismo, argumenta sobre el retardo en el pago de la deuda tributaria "intereses de demora", sobre su carácter autónomo y sobre el carácter indemnizatorio.

Aunque no alude a un supuesto como el que nos ocupa, considera asimilable en sus consecuencias, la sentencia del Tribunal Supremo 1194/2023 de 28 de septiembre, rca. 8587/2021, ECLI:ES:TS:2023:4091, con relación a la recuperación de ayudas de Estado a partir de la entrada en vigor del Reglamento (CE) núm. 794/2004 de la Comisión de 21 de abril, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, "DOUE" núm. 140, de 30 de abril, sobre la cuestión de si el importe de la ayuda a recuperar debe incluir los intereses simples devengados con anterioridad a esa fecha.

Postula como doctrina que, en los supuestos en los que la Administración ha procedido a la devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional décimo cuarta de la LIS, con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad, sin limitación de efectos de dicha norma por la STC 78/2020, de 1 de julio, para compensar al obligado tributario por la privación de dicha cantidad no basta con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución, siendo necesario abonarse igualmente nuevos intereses calculados sobre el importe de los intereses de demora, en cumplimiento del principio restitutio in integrum.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 6 de febrero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica y sus antecedentes*

El debate gira en torno a si resulta procedente el abono de intereses sobre una liquidación autónoma de intereses de demora, devengados sobre las cantidades abonadas en concepto de pagos fraccionados, que fueron indebidamente ingresadas en virtud de una norma declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

Se trata de determinar, en particular, si la cantidad que la Administración Foral reconoció que debía a la contribuyente, en concepto de intereses de demora, por ser indebidos los pagos fraccionados efectuados, genera, a su vez, intereses de demora, desde que se devolvió el principal (el importe de los pagos fraccionados) como consecuencia de la mecánica del tributo, hasta el completo pago de tales intereses, teniendo en consideración lo siguiente:

1. Acciona S.A., en cumplimiento de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades -en la redacción dada por el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introdujeron medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, "BOE" núm. 237, de 30 de septiembre- ingresó los pagos fraccionados mínimos en concepto de impuesto sobre sociedades, correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017.

2. Dichas cantidades fueron incluidas en las autoliquidaciones correspondientes a esos ejercicios y, como consecuencia de la liquidación -al resultar la liquidación inferior a lo ingresado mediante los pagos fraccionados-, devueltas a la entidad recurrente dentro del plazo del que disponía la Administración. En consecuencia, la devolución se efectuó en virtud de la propia mecánica del Impuesto sobre Sociedades, esto es, como devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo del artículo 31 LGT.

3. El 22 de diciembre de 2017 se devolvieron los pagos fraccionados correspondientes a 2016; y el 26 de diciembre de 2018, los pagos fraccionados correspondientes a 2017. Por tanto, en ese momento, se devolvió a la entidad recurrente, exclusivamente, las cantidades que ingresó en concepto de pagos fraccionados (el principal) sin que hubiera abono de intereses de demora, por haberse realizado la devolución en el plazo de seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación, conforme al art. 127.1 de la LIS.

4. Años más tarde, el Tribunal Constitucional en sentencia 78/2020, de 1 de julio, declaró la inconstitucionalidad -por incumplimiento de lo previsto en el artículo 86.1 CE- de tales pagos fraccionados mínimos, por haber sido establecidos mediante Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

5. Como consecuencia de dicha declaración de inconstitucionalidad, Acciona S.A. presentó el 14 de octubre de 2020 y 17 de noviembre de 2020, solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016 y primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, respectivamente, del impuesto sobre sociedades. En tales solicitudes de rectificación (dado que el principal ya había sido devuelto) se interesaba la devolución de los intereses de demora desde la fecha del ingreso de los citados pagos fraccionados.

6. El Servicio de Tributos Directos reconoció que los pagos fraccionados fueron ingresos indebidos y el 7 de diciembre de 2020 liquidó intereses de demora desde la fecha en la que se realizaron los ingresos en cuestión hasta que se efectuó la devolución de tales pagos fraccionados, esto es, hasta el 22 de diciembre de 2017 por lo que se refiere a los pagos fraccionados correspondientes a 2016; y hasta el 26 de diciembre de 2018 en lo relativo a los pagos fraccionados del 2017. En concreto, resultó a devolver el importe de 18.485,75 euros, respecto al ejercicio 2016 y 7.137,98 euros por 2017.

7. La efectiva devolución de los intereses de demora, liquidados el 7 de diciembre de 2020, se produjo el 16 de diciembre de 2020, sin embargo, no se reconocieron a Acciona SA, intereses de demora sobre tales cantidades liquidadas.

En consecuencia, la controversia viene determinada porque Acciona SA recurrió los acuerdos de 7 de diciembre de 2020, al considerar que, al amparo de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, de su derecho a una restitución íntegra y del principio de igualdad, la Diputación Foral de Bizkaia debía abonar también los intereses de esa liquidación de intereses (lo que avala la sentencia), desde la fecha de devolución de los importes indebidamente ingresados (esto es, desde la devolución de los pagos fraccionados) hasta el abono (en fecha 16 de diciembre de 2020) de los intereses reconocidos.

Por el contrario, la Diputación Foral de Bizkaia mantiene que no procedía su abono, porque el reconocimiento y constitución de deuda líquida, vencida y exigible de los intereses no se había producido en la fecha a la que se pretende remontar su exigibilidad, sino solo tras la declaración de inconstitucionalidad del precepto en virtud del cual se ingresaron los pagos fraccionados y, a partir del acto administrativo por el que se reconocieron -7 de diciembre de 2020-; y porque este se dictó dentro de plazo, tras la solicitud de rectificación de la autoliquidación sin que hubiera retraso alguno en su abono.

## **Segundo.** *La argumentación de la sentencia de instancia*

Acciona, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, estimado por la sentencia núm. 328/2022 de 26 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJPV, de acuerdo con la argumentación que, sobre este particular, se contiene en su Fundamento de Derecho Tercero:

"TERCERO. *Anatocismo.*

La reclamación planteada por Acciona tiene su origen en los pagos fraccionados abonados por esta en concepto de IS del ejercicio 2016. Estos pagos tenían su base en el Real Decreto Ley 2t2016, posteriormente declarado inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional 7812020, de uno de julio. Esta resolución dio lugar a que la recurrente presentara, los días catorce de octubre y diecisiete de noviembre de 2020, solicitudes de

rectificación de las autoliquidaciones correspondientes. Esta pretensión fue estimada por la DFV mediante resolución notificada el día dieciséis de diciembre de ese mismo año. En ella se reconoció el derecho de Acciona a percibir los intereses de demora correspondientes a los ingresos que no debió efectuar, desde el momento del ingreso de los pagos fraccionados hasta aquel en que se produjo la devolución de las cuotas del IS.

Sin embargo, la mercantil actora considera que ese reconocimiento no es suficiente para entender que ha quedado íntegramente resarcida de los perjuicios sufridos. Para que ello sea así, entiende que se le han de abonar los intereses de los intereses que sí se le han reconocido, durante el tiempo transcurrido entre la fecha de devolución de las cantidades indebidamente ingresadas y la del abono de los intereses.

Acciona funda su demanda en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal supremo de once de marzo de 2021 (rec. 6.64712019). En concreto, se refiere al siguiente razonamiento:

"En último término, hay que hacer una breve referencia en relación a la solicitud de la recurrente de que se devenguen nuevos intereses de demora sobre los intereses de demora una vez reconocidos y hasta la fecha de su pago.

Dicha pretensión no puede ser admitida. En primer término, porque no ha sido incluida como objeto de examen en el auto de admisión.

En segundo lugar, porque como se declara en la sentencia de esta sala de 5 de diciembre de 2018 -recurso de casación 129/2017-, que cita la recurrente, "no estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte que los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios".

Sin embargo, al igual que ocurría en aquella sentencia, este no es el caso, pues el reconocimiento que hace líquida, vencida y exigible la deuda y de la que arranca el deber de cumplimiento por la administración tributaria, susceptible de fiscalización en vía de ejecución judicial, es esta sentencia, por lo que no hay, en tales condiciones, ni deuda vencida, líquida y exigible con anterioridad, ni mora de la administración, todo ello sin perjuicio de los que ulteriormente fueran procedentes bajo el régimen de la ejecución de sentencia, hasta el completo pago"

La actora defiende que este razonamiento del alto tribunal llevaría a la conclusión de que, en el caso que nos ocupa, la deuda de intereses era vencida, líquida y exigible. De manera que tales intereses habrían generado nuevos intereses. En efecto, lo sustancial, para que los intereses ya devengados puedan generar nuevos intereses, es que aquellos constituyan una deuda autónoma, que es precisamente lo que sucede en este supuesto.

Lo que sucedió es que Acciona hubo de realizar unos pagos fraccionados que después fueron declarados inconstitucionales. Ello exigió que la DFV tuviera que hacer frente a los intereses que se generaron desde el momento en que se realizaron esos pagos fraccionados hasta que se devolvieron las cuotas del IS. Ahora bien, solo con ese pago no puede considerarse que la actora quedara íntegramente resarcida. En efecto, esos intereses se habían convertido ya en una deuda autónoma, susceptible de generar nuevos intereses desde el momento de devolución de las cuotas, dado que se trataba de una deuda perfectamente determinable. Y el hecho de que hubiera un procedimiento ante el Tribunal constitucional no altera esa circunstancia ni que la íntegra reparación de la interesada exige que se le paguen también los intereses derivados de una deuda que ya era autónoma. Hemos de tener en cuenta que, desde que se devolvieron las cuotas del IS hasta que se pagaron los intereses, transcurrieron años. Durante este tiempo, la administración estuvo disponiendo del dinero de Acciona, sin que esta tuviera por qué soportar los perjuicios derivados de esa tardanza.

De acuerdo con lo razonado, hemos de dar la razón a la mercantil actora. Ello supone que debemos anular el acuerdo impugnado, y, estimando el recurso contencioso-administrativo, reconocer el derecho de Acciona a percibir, de la DFV, los intereses generados por los intereses, durante el tiempo transcurrido entre la devolución de las cuotas del IS y el abono de los intereses reconocidos" (sic).

### **Tercero. El juicio de la Sala**

Teniendo en cuenta los antecedentes que contextualizan la controversia que constituye el interés casacional del recurso, debemos realizar las siguientes consideraciones:

1. Los pagos fraccionados -en este caso, del impuesto sobre sociedades, declarados inconstitucionales por la STC 78/2020 de 1 de julio-, constituyen obligaciones tributarias autónomas, como resulta de una lectura conjunta de la Disposición Adicional Decimocuarta de la LIS, introducida por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, con relación a los arts. 23 LGT, 35 LGT y 37 LGT.

A tenor de la Disposición Adicional Decimocuarta de la LIS, añadida (versión primigenia) por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre:

"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 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."

Expresa el artículo 23 LGT -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."

Por otra parte, conforme al art 35 LGT -obligados tributarios-:

"1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

[...]

c) Los obligados a realizar pagos fraccionados."

El artículo 37.1 LGT -obligados a realizar pagos a cuenta- dispone:

"Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible."

2. A los efectos que nos ocupan, deben distinguirse nítidamente dos momentos, que atienden a lógicas jurídicas también diferentes.

Por un lado, la devolución de lo pagado en exceso, dado que la cantidad abonada por los pagos fraccionados fue superior a la cuota tributaria derivada de la liquidación ulterior. Estas devoluciones se verificaron por la mecánica propia del impuesto, esto es, como consecuencia de la normativa del tributo ( artículo 31 LGT), precepto al que se remite el artículo 127.1 de la LIS y que, al ser devueltas tales cantidades dentro del plazo fijado por este último artículo, no devengaron intereses.

Por otro lado, la pretensión de la entidad contribuyente de que se procediera a la devolución, como ingresos indebidos, no ya de los pagos fraccionados (principal) -que habían sido devueltos- sino de los intereses de demora por el tiempo que había sido privada de tales cantidades, todo ello como consecuencia de rectificar -aduciendo su inconstitucionalidad- la obligación tributaria autónoma de realizar los pagos fraccionados, solicitud encauzada a través del art . 32 LGT.

3. No sobra recordar que, constante jurisprudencia (por todas, sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, ECLI:ES:TS:2019:1837) viene alertando de que "[n]o cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los artículos 31 y 32 LGT, pues responden a finalidades bien distintas.

La figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida.

La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora.

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT-, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurre en mora debitoris desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LG -y, desde un punto de vista procedimental, el artículo 221 de la misma Ley -."

4. Conforme al art 31 LGT -devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, en su versión vigente a la fecha de los hechos:

"1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Por su parte, el art 127 de la LIS se refiere a la devolución, en los siguientes términos:

"1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los 6 meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley General Tributaria, y en su normativa de desarrollo."

5. Recordemos que el acto o administrativo impugnado en la instancia fue una liquidación de intereses, autónoma, determinada por la solicitud de rectificación de Acciona SA, y consiguiente devolución de ingresos indebidos, conforme a los artículos 120 LGT y 32 LGT.

Desde esta perspectiva, a tenor del artículo 120.3 LGT "Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley".

Asimismo, el apartado 2 del artículo 32 LGT, prevé que "[c]on la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución [...]"

6. Debe enfatizarse que, en el presente caso, la negativa a abonar los intereses -sobre la liquidación de intereses- reclamados por Acciona S.A. no se justifica en que las solicitudes de rectificación tuvieran por objeto obligaciones de carácter autónomo -las autoliquidaciones de los pagos fraccionados- de otra obligación principal ( arts. 23.2 LGT y 56.6 LGT) ni por la circunstancia de que, previamente, la propia mecánica del tributo (ex art. 31 LGT) comportara la devolución de tales cantidades.

Como admite la Diputación Foral de Bizkaia, declarada la inconstitucionalidad, las cantidades ingresadas como pagos fraccionados acabaron constituyendo ingresos indebidos. Y, por esa razón, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 31 de la NFGT (de igual redacción que el artículo 32 LGT) se abonaron los intereses correspondientes desde que se efectuó el ingreso hasta que se produjo la devolución de acuerdo con el artículo 118.2 in fine de la NFGT ( art 120.3 LGT) al evidenciar la rectificación de las autoliquidaciones un ingreso indebido.

No obstante, la Administración recurrente parece exhibir una posición contradictoria porque, por un lado, mantiene que la reclamación de los ingresos indebidos -mediante la rectificación de su autoliquidación ( art. 120.3. LGT) -, se abrió para Acciona SA con la declaración de inconstitucionalidad del precepto que obligaba a su ingreso; y, por otro lado, rechaza que el derecho a la devolución derivase de la inconstitucionalidad de los pagos fraccionados mínimos, porque -matiza- la devolución se produjo mucho antes, al haber efectuado la sociedad pagos fraccionados por importe superior al de la cuota finalmente resultante.

De este modo, la Administración Foral no traza con nitidez la frontera entre la devolución de lo pagado como consecuencia de la normativa de cada tributo (esto es, a tenor de los artículos 127 LIS y 31 LGT); y la devolución de ingresos indebidos (sobre la base del art. 32 LGT), como consecuencia de rectificar la obligación tributaria autónoma de pagos fraccionados, tras su inconstitucionalidad.

Y es que, la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio y la rectificación de las autoliquidaciones por las que la contribuyente ingresó tales pagos fraccionados, recondujeron la controversia al ámbito de la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 32.1 de la LGT -en modo alguno inadmitida o rechazada por la Diputación Foral- y que, en este caso, se materializó en una liquidación autónoma de los intereses de demora, respecto de la que, sobre la base del propio apartado 2 art. 32 LGT, la Administración estaba obligada a abonar el interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

Es incuestionable el decalaje temporal entre la devolución del principal, producida en fechas 22 de diciembre de 2017 y 26 de diciembre de 2018 -recordemos, por la mecánica del tributo (ex art. 31 LGT)- y la devolución de los intereses de demora, el 16 de diciembre de 2020, por mor del art 32.2 LGT. Como pone de manifiesto la contribuyente, si no se abonaran esos intereses sobre esa liquidación autónoma de intereses -devengados desde el ingreso de los pagos fraccionados mínimos hasta la devolución de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016 y 2017-, esos intereses, reconocidos por la Administración Foral, quedarían sin actualizar financieramente (desde la devolución de los pagos fraccionados hasta el efectivo pago -el 16 de diciembre de 2020- de los intereses liquidados), con el resultado de no restablecer la situación financiera de quien realizó el ingreso indebido.

7. Llegados a este punto, cabe evocar, nuevamente, nuestra sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, ECLI:ES:TS:2019:1837) en la que abordamos el devengo de intereses sobre los intereses de demora, incluidos en la cantidad a devolver -reconocida sobre la base del artículo 32.2 LGT-, y puntualizamos que ese precepto debe ponerse en relación con el artículo 58 LGT que dispone, por lo que aquí interesa, que la deuda tributaria está integrada por el interés de demora, con el artículo 26 LGT, que regula el interés de demora y con el artículo 30.1 LGT, que establece la obligación de la Administración de realizar la devolución de ingresos indebidos.

Entre otras circunstancias, la conversión de los intereses suspensivos en intereses de demora del art. 58.2, b) L.G.T., como componente de la deuda tributaria, llevó a la jurisprudencia -por todas, sentencias de 25 de junio de 2004, rec. 8564/1999, ECLI:ES:TS:2004:4473; y de 28 de noviembre de 1997, rca 9163/1996, ECLI:ES:TS:1997:7212-, a entender que el anatocismo había sido suprimido en el ámbito del Derecho tributario.

Y, aunque las partes se refieren al anatocismo -repárese en que no lo hace, en cambio, el auto de Admisión del presente recurso- como apuntamos en la citada sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, remitiéndonos a nuestra previa sentencia 935/2018, de 5 de junio, rec. 634/2017, ECLI:ES:TS:2018:2396, "[n]o estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la Administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte que los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios." En aquellos asuntos se desconocían los parámetros para establecer con precisión el importe de los intereses de demora, en la medida que fueron las sentencias judiciales las que fijaron la cuantificación del principal y el tipo de interés, con la consecuencia de que, en tales condiciones, no cabía apreciar deuda vencida líquida y exigible ni mora por parte de la Administración.

Sin embargo, en el presente caso, la devolución de los intereses de demora se materializó por la Diputación Foral, a través de una liquidación autónoma, en el contexto del art 32.2 LGT que, ex lege, determina, a su vez, el abono de intereses, operación perfectamente factible, contexto que confiere pleno sentido a las afirmaciones contenidas en la sentencia de instancia, en cuya virtud "para que los intereses ya devengados puedan genera nuevos intereses, es que aquellos constituyan una deuda autónoma, que es precisamente lo que sucede en este supuesto."

De esta manera -por todas, sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017-, la vía del art. 32 LGT retrotrae la exigibilidad de los intereses al momento en que se produjo el pago indebido, de modo que el interés resarcitorio se adentra hasta el núcleo mismo del daño causado, que es el momento del pago, reparando adecuadamente la situación individual del contribuyente, dejándole plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito.

8. Por otra parte, es evidente que la Diputación Foral recurrente, al tramitar y aceptar la rectificación de la autoliquidación, correspondiente al abono de los pagos fraccionados (recordemos, obligación tributaria de carácter autónomo) asumió que la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio, no resultaba impeditiva para la referida rectificación, en otras palabras, no constituía una situación consolidada.

Más allá de esta circunstancia, que es la que ha determinado la controversia y, además, que haya llegado, así configurada, ante esta sede casacional, la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020 alude únicamente a situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ( art. 40.1 LOTC) y a situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma, de manera que, en el presente caso, no cabría afirmar -desde luego, no lo hace la Administración tributaria recurrente- que la rectificación de una autoliquidación de pagos fraccionados integre una situación no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia 78/2020, de 1 de julio.

A estos efectos, el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, relativo al alcance de la declaración de inconstitucional, expresa:

"En consecuencia, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad. Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (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)]".

Se observa con nitidez que, a diferencia de otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional -por ejemplo, sentencias 182/2021, de 26 de octubre, ECLI:ES:TC:2021:182; 133/2022, de 25 de octubre, ECLI:ES:TC:2022:133; o 11/2024, de 18 de enero, ECLI:ES:TC:2024:11- la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020 no se refiere a la rectificación de autoliquidaciones.

**9.** Ciertamente, las cantidades abonadas en concepto de pagos fraccionados le fueron íntegramente devueltas a la recurrente el 22 de diciembre de 2017 y el 26 de diciembre de 2018. Y, ciertamente, la Administración hizo lo que procedía en ese momento, devolver (ex art 31 LGT) el pago fraccionado, devolución que opera ex lege por la mecánica propia del tributo.

Aunque nadie lo sugiera, a efectos meramente dialectos, tampoco cabría afirmar que la recurrente se hubiera aquietado frente a la no liquidación -en el momento inicial, esto es, cuando se le abonó el exceso de los pagos fraccionados- de intereses de demora, toda vez que por el juego del artículo 127 LIS y art 31 LGT no procedía su devengo, al haberse materializado el pago -del principal- en plazo.

En cualquier caso, no cabría reprochar al contribuyente que no impugnase la devolución del principal sobre la única base de que no le abonaran intereses (recordemos, desde la perspectiva del artículo 31 LGT no procedía su devengo) pues hacerlo, comportaría confundir dos dimensiones diferentes, es decir, la del artículo 31LGT y la del artículo 32LGT.

**10.** Tras la sentencia del Tribunal Constitucional es cuando la contribuyente interesa, ex novo, los correspondientes intereses de demora, a través de la rectificación de sus declaraciones en virtud de las cuales, realizó el ingreso de los pagos fraccionados.

En esta tesitura no puede perderse de vista el dato crucial -que justifica la propia existencia del litigio- de que la Administración Foral en ningún momento rechazó el abono de tales intereses; antes bien, reconoció la obligación de pagar los intereses de demora (hasta el momento de la devolución del principal) sin abonar, no obstante, los intereses a los que se refiere el artículo 32.2LGT y que constituyen el elemento de la controversia.

En definitiva, dado que, por un lado, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son ex tunc, es decir, con carácter declarativo (por tanto, desde que la norma legal fue promulgada) y no constitutivo; y, por otro lado, no infiriéndose una limitación de los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, cabe mantener, que los ingresos por pagos fraccionados eran originariamente indebidos, lo que justificaba acudir a la vía de los arts. 120 LGT y 32 LGT.

#### **Cuarto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

A los efectos de la devolución de los ingresos indebidos ( art. 32 LGT), materializada en una cantidad, consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declarada inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio- y la de su devolución (intereses de demora), la Administración tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto ( art. 31LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

En consecuencia, resultando la sentencia de instancia conforme con la anterior doctrina, debemos desestimar el recurso de casación.

#### **Quinto.** *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
2. Declarar no haber lugar al recurso de casación 8429/2022, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, contra la sentencia núm. 328/2022 de 26 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 972/2021.
3. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.