

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de noviembre de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3038/2022

**SUMARIO:**

**IS. Pagos fraccionados.** *Interese de demora por los ingresos indebidos correspondientes a los pagos fraccionados reconocidos en el RD Ley 6/2016, de 30 de septiembre, posteriormente declarado inconstitucional.* En aplicación del criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 13-05-2024, Rec. 8429/2022, 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. 31 LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación que fue interpuesta contra sendos acuerdos de resolución de solicitud de rectificación dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en fecha 07/03/2022, respecto al segundo y tercer pago fraccionado correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2016, al primer, segundo y tercer pago fraccionado correspondientes al IS, ejercicio 2017 y al primer, segundo y tercer pago fraccionado correspondientes al IS, ejercicio 2018 respectivamente.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación, tramitada con la referencia 00/03038/2022, interpuesta con fecha 08/04/2022 contra sendos acuerdos de resolución, dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC de la AEAT en fecha 07/03/2022, de las solicitudes de rectificación presentadas por la entidad respecto de sus autoliquidaciones de los pagos fraccionados (PF) del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondientes a los periodos 2P 2016, 3P 2016, 1P 2017, 2P 2017, 3P 2017, 1P 2018, 2P 2018 y 3P 2018 presentados por la entidad **XZ** SL, con NIF: B....

SEGUNDO.- Con fechas 20/10/2016, 20/12/2016, 20/04/2017, 20/10/2017, 20/12/2017, 20/04/2018, 20/10/2018 y 20/12/2018 la entidad presentó autoliquidaciones por sus PF del IS correspondientes a los periodos 2P 2016, 3P 2016, 1P 2017, 2P 2017, 3P 2017, 1P 2018, 2P 2018 y 3P 2018, ingresando a la Hacienda Pública las cantidades de 18.359.987,63 euros, 6.985.226,29 euros, 7.425.691,10 euros, 20.426.276,25 euros, 3.382.410,68 euros, 5.488.751,29 euros, 14.508.840,01 euros y 3.646.463,37 euros, respectivamente.

Los citados PF se calcularon aplicando la Disposición Adicional 14<sup>a</sup> (DA 14<sup>a</sup>) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que establecía, en relación con los pagos fraccionados realizados en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se iniciase el período impositivo fuera, al menos, 10 millones de euros.

TERCERO.- El día 21/09/2021, la mercantil presentó solicitudes de rectificación de esas autoliquidaciones, alegando que el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, era inconstitucional, tal y como había declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 01/07/2020. Como consecuencia de lo anterior, entendía que las cantidades ingresadas en concepto de "pago fraccionado mínimo", durante los ejercicios 2016, 2017 y 2018, calculadas aplicando las normas previstas en dicho Real Decreto-ley, se ingresaron de forma indebida, por lo que solicitaba que se acordase la rectificación de las citadas autoliquidaciones y se reconociesen los correspondientes intereses de demora.

CUARTO.- El día 07/03/2022, la Oficina de Gestión Tributaria de la DAST de la DCGC de la AEAT dictó sendos acuerdos por los que se estimaba en parte las solicitudes de rectificación presentadas por la entidad, notificándose dicho acuerdo a la interesada el día 14/03/2022.

Síguenos en...



En los mismos, como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 01/07/2020, que declaraba la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016, al haber afectado mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la CE a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se desestimaba la procedencia la rectificación de los pagos fraccionados 2P 2016, 3P 2016, 1P 2017 por tratarse de periodos prescritos al haber transcurrido más de cuatro años y 78 días (la disposición adicional novena Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, establece un periodo de 78 días por el que queda suspendido el plazo de prescripción de los tributos) desde que la entidad presentó las correspondientes autoliquidaciones hasta que solicitó su rectificación.

Se estimaba la procedencia de la devolución de los ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes, respecto de los pagos fraccionados 2P 2017 y 3P 2017. Al respecto, la AEAT denegaba el derecho al cobro de intereses sobre los intereses de demora (anatocismo) al no existir un retraso de la Administración en el pago de los mismos.

Por último, se desestimaban las solicitudes de rectificación relativas a los pagos fraccionados del IS por el 1P 2018, 2P 2018 y 3P 2018, por considerar que tales pagos fraccionados, tal y como habían sido autoliquidados por la entidad, no se vieron afectados por la inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional del Real Decreto ley 2/2016, al haberse realizado bajo la vigencia de la redacción dada a la DA 14ª de la LIS por la Ley 6/2018.

QUINTO.- Disconforme con estos acuerdos de resolución, la interesada interpuso, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación que nos ocupa el 08/04/2022, en la que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la misma:

- Sobre la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones de los PF del IS correspondientes al 2P 2016, 3P 2016 y 1P 2017; dice que, en fecha 12/11/2019, la entidad, en calidad de sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal número **GRUPO FISCAL\_1**, recibió notificación por la que se comunicaba el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación a su IS de los ejercicios 2015 a 2018, produciendo dicha notificación, así como las actuaciones desarrolladas en el curso de dicho procedimiento de comprobación del IS, la interrupción del plazo de prescripción de su derecho a solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados señalados, que había presentado, en su momento, dentro de los plazos establecidos en la normativa aplicable.
- Infracción del principio de íntegra regularización, por cuanto, en el curso de esas actuaciones inspectoras señaladas, relativas al IS 2015 a 2018, se atribuyó la competencia para tramitar y resolver las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de los PF del IS, que se presentaron en el trámite de alegaciones al acta incoada, a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la DCGC tras considerar que esa comprobación - la de los pagos fraccionados - no estaba comprendida en el alcance de las actuaciones inspectoras.
- Procedencia de admitir la rectificación de los PF autoliquidados por el IS del ejercicio 2018 habida cuenta de la inconstitucionalidad de la DA 14ª de la LIS, en base a la cual se confeccionaron dichas autoliquidaciones, sin que la Ley 6/2018 de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, pueda subsanar tal defecto. Mantiene que la medida del "pago fraccionado mínimo", fijada en esa DA 14ª LIS en virtud de la reforma operada por dicha Ley 6/2018 y por la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, supone la vulneración de lo dispuesto en el artículo 134.7 CE y del artículo 31.1 CE.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo impugnado, a la vista de las alegaciones efectuadas.

TERCERO.- Antes de entrar en el fondo de la cuestión, resulta conveniente hacer una breve mención a la normativa reguladora de los "pagos fraccionados mínimos" a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo en lo que respecta a la vigencia de los instrumentos jurídicos a través de los cuales se estableció tal obligación en los distintos periodos impositivos afectados.

Síguenos en...



El 30/09/2016 se aprobó por el Consejo de Ministros el Real Decreto-ley 2/2016, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.

Entre ellas, y con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 01/01/2016, el mismo añadió una nueva disposición adicional decimocuarta a la LIS, que establecía en relación con los pagos fraccionados realizados en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo fuera al menos 10 millones de euros.

La citada DA 14ª de la LIS, en redacción dada por el Real Decreto-ley 2/2016, establecía:

*"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 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>>".*

Con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 01/01/2018, la DA 14ª se incorpora a la LIS a través del artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (en adelante, LPGE 2018), que si bien introduce alguna modificación (como la ampliación de la excepción a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 y la aplicación temporal de esta excepción, así como alguna peculiaridad respecto a las empresas navieras), mantiene en esencia el régimen anterior de pagos fraccionados mínimos, disponiendo:

*"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 veinteavos 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".

Por último, el día 06/11/2018, se publicó en el BOE la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En ella se introduce, a través de su artículo cuatro, una nueva modificación de la DA 14ª LIS en relación con las entidades navieras, estableciendo lo siguiente:

"Artículo cuatro. Pagos fraccionados de las entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Los contribuyentes... (igual).

a) La cantidad a ingresar... (igual).

Quedará excluido... (igual).

En el caso de... (igual).

En el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje establecido en el Capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto... (igual)".

CUARTO.- Con fecha 19/12/2018, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional planteó la cuestión de inconstitucionalidad 1021/2019 respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 (que añadía la citada DA 14ª a la LIS), por posible vulneración de los artículos 86.1 (afectación del deber de contribuir) y 31.1 (violación del principio capacidad económica), ambos de la Constitución Española.

El día 01/07/2020 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia n.º 78/2020 declarando la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE.



Ello determinó la consideración como indebidos de los ingresos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades realizados conforme a la disposición adicional decimocuarta de la LIS durante la vigencia de dicho Real Decreto-ley (los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017).

La citada sentencia, sin embargo, no se pronunció sobre la otra posible lesión invocada (la del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE), señalando que la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el artículo 86.1 CE) lo hacía innecesario.

Así pues, la referida sentencia del Tribunal Constitucional se pronuncia exclusivamente respecto del Real Decreto ley 2/2016, y únicamente en lo que a la violación del límite material previsto en el artículo 86.1 CE se refiere, no entrando a conocer sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

Así se desprende del Fundamento Jurídico 1:

*"1. Objeto del proceso: duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público -que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27 /2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, DA 14ª LIS)- podría ser contrario a los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución (i) por haberse aprobado mediante un instrumento normativo -el decreto-ley- que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y (ii) por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades."*

También del Fundamento Jurídico 6:

*"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional 14ª (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE.*

*El apartado 1 del art. 39 LOTC establece que "[cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". Esta previsión permite a este Tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 1 87/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 1 54/20 15, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectos "por conexión o consecuencia".*

*Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencial al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.*

*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 C.E.), 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 1 1; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9 y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]."*

Y, por último, del Fallo:

*"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto."*

QUINTO.- Entrando ya en el fondo de la reclamación que nos ocupa, cabe referirnos, en primer lugar, a lo que resolvió la oficina gestora en relación a la solicitud de rectificación, presentada por la entidad, en relación a sus autoliquidaciones de los PF del IS correspondientes al 2º de 2016, 3º 2016, 1º 2017, 2º 2017 y 3º 2017, realizadas conforme la DA 14ª de la LIS durante la vigencia del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

Cabe señalar que no es cuestión controvertida que la inconstitucionalidad y nulidad de dicho Real Decreto-ley, declarada por la STC n.º 78/2020 de 01/07/2020, determinó la consideración como indebidos de los ingresos de los pagos fraccionados del IS realizados, mediante las autoliquidaciones confeccionadas y presentadas por los sujetos pasivos, en esos períodos.

No obstante, en este caso, la primera cuestión objeto de controversia se centra en lo resuelto sobre solicitud presentada por la entidad que ha sido denegada por la Administración por haber apreciado prescripción del derecho de la entidad para realizar tal solicitud en lo que respecta a los dos períodos de 2016 a los que se refería y al primer período de 2017.

Contra esa prescripción, declarada por la oficina gestora del derecho de la entidad a instar la rectificación de sus autoliquidaciones de PF del IS del 2P de 2016, del 3P 2016 y del 1P 2017, lo que defiende la entidad reclamante es que existieron actuaciones interruptivas; en concreto, señala que, en fecha 12/11/2019, XZ SL, en calidad de sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal del IS número **GRUPO FISCAL\_1**, recibió la notificación por la que se comunicaba el inicio de actuaciones de comprobación en investigación en cuanto a su IS de los ejercicios 2015 a 2018, resultando esa actuación (y el resto de las producidas en el curso de esas actuaciones) con efecto interruptivo del plazo a considerar para su derecho a efectuar la solicitud de devolución de los ingresos indebidos producidos al autoliquidar los pagos fraccionados del IS señalados.

En relación con los plazos de prescripción en materia tributaria, el artículo 66 de la LGT establece:

*"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".*

Por su parte, en cuanto al inicio del cómputo de los plazos de prescripción y su interrupción, los artículos 67 y 68 de la LGT señalan, por lo que aquí interesa:

*"Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.*

*1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

*(...)*

*En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.*

*(...)"*

*Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.*

*"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*
- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.*

*2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:*

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.*
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria,*

así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

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

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

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

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

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

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

"Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

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

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

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

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

"En los tributos en los que exista obligación de realizar pagos fraccionados, interrumpe la prescripción del derecho a su devolución la solicitud de rectificación de la autoliquidación del pago fraccionado, ya que como cada pago fraccionado es concebido como una obligación autónoma, dicha solicitud se ha de referir a la autoliquidación de la fracción en la que se realizó el ingreso -y no a la de la liquidación anual del impuesto- y es la que va a interrumpir el plazo de prescripción."

Este TEAC, en resolución de 08/03/2018 (RG 3985/14) dispuso:

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

Por tanto, al concebirse los pagos fraccionados como obligaciones autónomas, la propia naturaleza del pago conlleva que la solicitud de rectificación para la devolución de ingresos indebidos, debe referirse a la autoliquidación de la fracción en la que se realizó el ingreso, y no a la de la autoliquidación anual del impuesto. Así será esta solicitud la que interrumpa, en su caso, el plazo de prescripción del derecho del contribuyente a obtener dicha devolución de lo ingresado a través de la confección de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados.

Así pues, y dado que la Ley no prevé, en relación con ese derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, que el plazo de su prescripción se interrumpa por las acciones de la Administración tributaria, realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, siendo esta causa de interrupción exclusiva del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 68.1.a) de la LGT), no cabe, contrariamente a lo que defiende el reclamante, reconocer efectos interruptivos de tal derecho ni a la comunicación de inicio de procedimiento inspector incoado para la comprobación del IS de 2015 a 2018 en relación con la entidad interesada ni al conjunto de las actuaciones realizadas en el curso de dichas actuaciones.

En este mismo sentido, y con igual motivación, se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 02/11/2017 (RG 6748/16), confirmada por SAN de 25/06/2021 (rec. nº. 292/2018):

<<En definitiva, que la liquidación provisional practicada por la Administración referente a la autoliquidación, y los recursos contra ella interpuestos no interrumpen el plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos. Este criterio ha sido mantenido por este órgano revisor en resolución de 13/07/2017 (RG. 7079/15). Así, en el caso aquí planteado las actuaciones realizadas ante los Tribunales interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar, pero no del derecho a solicitar la devolución que fue ejercitado por la recurrente el 6 de julio de 2012 cuando se presentó escrito solicitando la devolución, una vez prescrito el citado derecho, por lo que no procede en este punto atender las pretensiones de la reclamante>>.

Por tanto, refiriéndose el presente caso al derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, no cabe entender interrumpida la prescripción por la iniciación del alegado procedimiento comprobador del IS de los ejercicios 2015 a 2018, por lo que procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

**SEXTO.-** En virtud de lo expuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, en el presente caso, de acuerdo con los antecedentes expuestos, la entidad presentó en fecha 20/10/2016 autoliquidación del 2P del 2016 ingresando un importe de 18.359.987,63 euro; en fecha 20/12/2016 autoliquidación del 3P del 2016, ingresando un importe de 6.985.226,29 euros y en fecha 20/04/2017 autoliquidación del 1P del 2017 ingresando un importe de 7.425.691,10 euros.

La entidad solicitó, en fecha 21/09/2021, la rectificación de esas autoliquidaciones considerando que los pagos fraccionados ingresados a través de ellas eran excesivos y, por tanto, indebidos en los importes correspondientes.

De la normativa traída a colación (artículos 66, 67 y 68 de la LGT) y de lo previsto en el art. 40 de la LIS, que establece el plazo para presentar las declaraciones-liquidaciones de los pagos fraccionados del IS, se debe concluir que el plazo, de 4 años, de prescripción del derecho a solicitar la devolución de lo que hayan sido ingresos indebidos por ellos comienza al día siguiente del día en que se realizaron, es decir, en este caso, los días 21/10/2016 (para el importe correspondiente al 2P 2016), 21/12/2016 (para el importe correspondiente al 3P 2016) y 21/04/2017 (para el importe correspondiente al 1P 2017).

Es verdad que cabe tener presente que el citado plazo fue inicialmente suspendido el 14/03/2020, regulándose su suspensión con posterioridad por el RD-ley 8/2020, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, reglamento que establecía como fecha límite de la suspensión el 30/05/2020. Por ende, se trata de un plazo - el de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos realizados con ocasión de la presentación de las autoliquidaciones referidas a los PF del IS de esos periodos - que estuvo suspendido durante 78 días naturales, esto es, los comprendidos entre el 14/03/2020 y el 30/05/2020, siendo ese un periodo de tiempo que, como indica el apartado sexto del citado artículo 33 del RD-ley 8/2020, no se tendría en consideración a efectos del cómputo del plazo de prescripción de los derechos recogidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De esta forma, el derecho de la entidad a solicitar la devolución de los ingresos indebidos derivados de los PF del IS de los periodos en cuestión, 2P 2016, 3P 2016 y 1P 2017, concluyó, en cada caso, los días 06/01/2021, 08/03/2021 y 07/07/2021, respectivamente, por lo que, teniendo en cuenta que la entidad solicitó la rectificación de las autoliquidaciones de esos PF del IS, instando la correspondiente devolución de los ingresos indebidos realizados con ocasión de ellas, en fecha 21/09/2021, es claro que ya había transcurrido el plazo señalado, por lo que, como concluye la Administración, estaba prescrito el derecho de la entidad a solicitar la devolución de los ingresos indebidos realizados con ocasión de las autoliquidaciones presentadas por los pagos fraccionados del IS, modelo 222, correspondientes al ejercicio 2016 Segundo trimestre, ejercicio 2016 Tercer trimestre y ejercicio 2017 Primer trimestre.

Se desestima, por tanto, la presente alegación.

**SÉPTIMO.-** Alega, a continuación, la entidad reclamante que los acuerdos de resolución impugnados infringirían el principio de íntegra regularización al resultar de haber atribuido la competencia para tramitar y resolver las solicitudes de rectificación que se presentaron, en relación a las autoliquidaciones de los pagos fraccionados del IS, a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la DCGC cuando era la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la DCGC la que estaba desarrollando las actuaciones inspectoras en relación al IS de los ejercicios a los que correspondían los pagos fraccionados en cuestión. Al respecto, enfatiza la entidad que fue en el marco de ese procedimiento de comprobación, seguido frente a ella en relación al su IS 2015 a 2018 en el que se instó la rectificación de sus autoliquidaciones de los pagos fraccionados confeccionadas correspondientes a dichos ejercicios, tal como consta en el escrito de alegaciones presentado contra el acta incoada (Acta A02- ...83) por lo que era dentro del mismo donde debía resolverse la cuestión, correspondiéndole al órgano de inspección que desarrollaba dichas actuaciones la competencia para resolverlas.

Pues bien, sobre la cuestión planteada, cabe traer a colación lo establecido en el apartado séptimo.2 de la Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la DCGC, en virtud de la cual, corresponde al titular de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) dictar, entre otros acuerdos, las resoluciones de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones que presenten los obligados tributarios, y acordar, en su caso, la devolución de los ingresos indebidos que resulten de ellas, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17 a 19 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, en los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la LGT, salvo que resulte competente otro órgano.

Por tanto, dado que el alcance de las actuaciones inspectoras desarrolladas frente a la entidad aquí reclamante - en este caso, se referían al IS de los ejercicios 2015 a 2018 - no comprendía la comprobación de los pagos fraccionados efectuados por él en los periodos referenciados, fue procedente remitir, tal y como se expuso en la propuesta de liquidación contenida en el acta A02- ...83, dictada en el seno del citado procedimiento, las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones por las que se efectuaron



aquellos al órgano competente para dictar su resolución, es decir, a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la DCGC, a efectos de que fuera esta quien las tramitara y las resolviese.

En este punto, remarcamos que los pagos fraccionados a realizar en algunos tributos como puede ser el IS tienen la condición o el carácter de obligación autónoma en relación a la obligación tributaria principal, que sería, en este caso, la del IS, procediendo su comprobación, en su caso, en el marco de procedimientos de inspección con distinto objeto.

Por lo expuesto, cabe desestimar la alegación presentada por la entidad, por considerar que la forma de actuación de la AEAT fue conforme a derecho.

OCTAVO.- Igualmente, reitera la entidad, en relación a los pagos fraccionados del ejercicio 2018, cuyas autoliquidaciones han sido confirmadas por la DAST DCGC al desestimar la solicitud de rectificación planteada por la entidad, la inconstitucionalidad de la DA 14ª de la LIS en base a las cual se confeccionó dicha autoliquidación por vulnerar los artículos 31.1 y 134.7 de la CE, señalando que no es posible entender que la Ley 6/2018, que sustenta dicha DA 14ª LIS a considerar en el ejercicio 2018 y siguientes, haya subsanado en modo alguno los vicios de inconstitucionalidad de los que adolecía el Real Decreto-ley 2/2016.

Afirma la reclamante que no cabe admitir, como hace la Administración tributaria, que con la Ley 6/2018 se haya dado nueva redacción a la DA 14ª de la LIS, elevando el rango de la norma y superando así la causa de inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional.

Pues bien, como ya se ha señalado en la presente resolución, el Tribunal Constitucional limitó su pronunciamiento a una cuestión formal referida al Real Decreto-ley 2/2016, no entrando en el fondo de lo recogido en la DA 14ª de la LIS, ni tampoco en la Ley 6/2018, al no ser esta norma objeto de la cuestión de inconstitucionalidad que se resolvía, planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Así, refiriéndose el único vicio de inconstitucionalidad declarado por el Tribunal Constitucional al empleo de un Real Decreto-ley para regular el régimen de pagos fraccionados, en modo alguno se puede hacer extensivo dicho pronunciamiento a la Ley 6/2018, ya que se trata de instrumentos normativos distintos, por lo que no es que subsanen el vicio apreciado, es que directamente el mismo no concurre en ellos.

Por tanto, este TEAC considera que no cabe ampliar los efectos de la referida sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 01/07/2020 a los pagos fraccionados del IS (Modelo 222) correspondientes a 2018 y siguientes (en este caso, nos ocupan los correspondientes al 1P 2018, 2P 2018 y 3P 2018) pues los mismos no se efectuaron al amparo de la normativa declarada inconstitucional.

En este sentido, conviene hacer una mención a la doctrina señalada por este TEAC en sus Resoluciones de fechas 11/02/2021 (R.G. 6355/2020) y de 22/02/2021 (R.G. 2836/2020).

En concreto, la resolución RG 2836/2020, de fecha 22/02/2021, señala lo siguiente:

*"(...) la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley-Ley 2/2016 efectuada por la STC aludida implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, extendiéndose, por tanto, sólo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero no a los pagos fraccionados realizados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta, por tanto, sólo a aquella norma, en tanto que se ha considerado como un vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, pero ello no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento".*

Asimismo, en la resolución RG 6355/2020 de fecha 11/12/2021 este TEAC motivaba su criterio del siguiente modo:

*"Pues bien, estos razonamientos, a juicio de este TEAC, no pueden aceptarse, toda vez que, como bien dice la reclamante, la STC declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley en atención a la utilización indebida de este instrumento para disponer la regulación introducida en el precepto de la Ley reguladora del IS. Pero fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido en lo relativo al nuevo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que el Decreto ley había introducido en aquella, resultando pues aplicable como sistema de cuantificación de los pagos fraccionados el que hubiese estado vigente inmediatamente antes de la modificación del mismo por el Decreto ley. Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo ex novo el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.*

*Como ha quedado patente de la STC, para corregir la tacha de inconstitucionalidad únicamente debía enmendar la causa que a juicio del TC había determinado la misma; o sea, la utilización del decreto-ley. Quiere esto decir que el mantenimiento en esta nueva redacción de la ley del IS por la referida Ley 6/2018, de los términos sustanciales del sistema de cuantificación del pago fraccionado -con excepción, como hemos señalado, de la especialidad prevista para las entidades de capital riesgo- no puede tildarse de*

inconstitucional, toda vez que no ha sido ese contenido el determinante o motivador del pronunciamiento de inconstitucionalidad.

La anterior afirmación nos sirve de fundamento para rechazar asimismo las siguientes alegaciones de la reclamante (que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea y vulneración del principio de capacidad económica). Tanto en una como en otra el alegato pretende extender a la nueva normativa que redacta el sistema de cuantificación de los pagos a cuenta que nos ocupa, la tacha de inconstitucionalidad acordada en la STC, bien sea por considerar que el nuevo instrumento jurídico utilizado -LGPes también inconstitucional, bien sea por considerar que lo es el objeto o contenido mismo de la regulación.

Pero ninguna de esas dos conclusiones se sostiene a la luz de las propias declaraciones de la STC. La declaración de la inconstitucionalidad únicamente en atención al instrumento utilizado en el presente caso, decreto ley, supone no entrar en el fondo de la constitucionalidad de la medida ni, por ende, enjuiciar la posible violación de la capacidad económica. Supone además, que no puede extrapolarse el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior: Ley 4/2018 y Ley 8/2018. El propio TC elude un pronunciamiento sobre ello. Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

Además de lo expuesto anteriormente, interesa resaltar cómo el propio TC lo expresa con claridad en su "NOTA INFORMATIVA Nº 67/2020, como adelanto de parte dispositiva:

"La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE, ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.

(...)

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley."

La mejor y más auténtica síntesis y explicación que sin duda constituye esta Nota del propio órgano emanante de la sentencia, no deja lugar a dudas de que únicamente se aprecia la inconstitucionalidad con fundamento en el instrumento normativo empleado; es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto-ley, vulnerando los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).

Que no lo excluya no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento. Otra lectura implicaría a juicio de este TEAC tergiversar la STC pues no cabe posibilidad alguna de extender la eficacia de esta sentencia mas allá de su propia declaración de inconstitucionalidad. Ello equivaldría a emitir ex novo un juicio de inconstitucionalidad, lo que sin duda está terminantemente vedado a este órgano revisor".

Como indican las resoluciones citadas, la inconstitucionalidad de las normas es una cuestión respecto de la que nada puede decir este TEAC, como así indica la doctrina reiterada de este Tribunal, según la cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos económico-administrativos está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que, en ningún caso, incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la jurisdicción contencioso-administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la CE).

NOVENO.- En este punto, este TEAC debe hacer referencia a los Autos del Tribunal Supremo de fecha 26/06/2024 (recursos 7027/2023 y 5754/2023), en los que el Alto Tribunal admite sendos recursos de casación referidos, precisamente, a la posible vulneración del artículo 134.7 de la CE por parte de la DA 14ª de la LIS en cualquiera de sus redacciones.

En el Auto del Tribunal Supremo de fecha 26/06/2024 (recurso 5754/2023) el Alto Tribunal admite un recurso de casación disponiendo lo siguiente:

*"CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

*1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88., en relación con el 90.4 1 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que el recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:*

*1. Determinar si, en los casos en los que la Administración 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, por el contrario, deben calcularse y abonarse nuevos intereses sobre el importe de los intereses de demora.*

*2. Decidir si vulnera los principios de irretroactividad y seguridad jurídica - arts. 10.2 LGT y 9.3 CE - la aprobación de una norma que modifica la determinación de una obligación que tiene carácter de deuda tributaria y cuyo plazo de autoliquidación ha finalizado a fecha de aprobación de la citada norma aun cuando dicha obligación es a cuenta de otra obligación definitiva.*

*3. Valorar si las modificaciones introducidas en el sistema de cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades suponen o no una desfiguración e, incluso, una novación contraria a la previsión constitucional configurada en el artículo 134.7 CE, que impide al legislador presupuestario crear tributos, autorizando únicamente su modificación cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.*

*4. Resolver si la disposición adicional 14ª LIS habilitada para introducir modificaciones sustanciales que podrían desbordar la citada previsión constitucional del artículo 134.7 CE, cuando altera el método de cálculo para el régimen de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de determinadas empresas, dejando de ser la base imponible para recaer sobre el puro resultado contable, desprovisto de ajustes fiscales."*

Es preciso señalar a este respecto que, si bien este Tribunal es conocedor de los citados autos, en tanto en cuanto el Tribunal Supremo no falle sobre las cuestiones planteadas, debe resolver la cuestión planteada aplicando la normativa vigente.

En este mismo sentido cabe señalar que la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia, TSJ, de la Comunidad Valenciana dictó sendos Autos, de fecha 06/03/2024 (recursos 1385/2022 y 1387/2022), acordando plantear ante el Tribunal Constitucional dos cuestiones de inconstitucionalidad en relación con la DA 14ª de la LIS, aprobada por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, por posible vulneración del artículo 31.1 de la CE, "(...) suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia".

Mediante Providencias de fechas 11/02/2025, el Pleno del Tribunal Constitucional ha acordado admitir a trámite las referidas cuestiones de inconstitucionalidad (n.º 2525/2024 y n.º 2840/2024) planteadas por el TSJ de la Comunidad Valenciana en relación con la DA 14ª de la LIS, por posible vulneración del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE, lo que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad n.º 2840/2024, planteada en el procedimiento ordinario n.º 1387/2022, y a la cuestión de inconstitucionalidad n.º 2525/2024, planteada en el procedimiento ordinario núm. 1385/2022 (BOE de fecha 17-02-2025 en la que se publica la admisión a trámite por el Tribunal Constitucional de las citadas cuestiones de inconstitucionalidad).

En este contexto, respecto a las citadas cuestiones de inconstitucionalidad, este TEAC debe reconocer que su normativa reguladora, como órgano revisor, sólo contempla la posibilidad de suspender en casos tasados, entre los que no se encuentra el planteamiento por los Tribunales Contencioso-Administrativos de una cuestión de inconstitucionalidad, por lo que, habiendo sido admitidas a trámite dichas cuestiones de inconstitucionalidad, hasta tanto el Tribunal Constitucional no falle sobre la referida inconstitucionalidad de la norma cuestionada, este TEAC debe resolver la cuestión aquí planteada aplicando la normativa vigente.

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad reclamante invoca una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de unos preceptos normativos, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar, como tampoco sobre su adecuación al Derecho Comunitario, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, procede la desestimación de las alegaciones de la reclamante en este punto sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad de la DA 14ª de la LIS ante el órgano competente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones de la reclamante, confirmando el acuerdo impugnado, no habiendo lugar a la rectificación de la autoliquidación de los pagos fraccionados del IS de los periodos 1P 2018, 2P 2018 y 3P 2018.

DÉCIMO.- No obstante, sí se entiende necesario hacer una precisión en relación con los pagos fraccionados que efectuó la entidad (autoliquidó) correspondientes al 2º, 3º de 2017, cuya rectificación sí fue parcialmente atendida por la Oficina Gestora.

En concreto, para llegar a esa conclusión, dicha oficina gestora (la DAST de la DCGC de la AEAT) tuvo en cuenta la ya referida Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio de 2020 que declaró la inconstitucionalidad, y consiguiente nulidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, la cual implica la consideración como indebidos de los ingresos de pagos fraccionados del IS realizados conforme a la DA 14ª LIS durante la vigencia del Real Decreto-Ley 2/2016, norma declarada inconstitucional, afectando, en este caso, a esos efectuados en el segundo y tercer período de 2017.

En su resolución, la oficina gestora, una vez reconocida la improcedencia de esos pagos fraccionados determina la necesidad de abonar intereses de demora sobre los pagos fraccionados excesivos ingresados (la diferencia entre los pagos fraccionados ingresados y los que habrían correspondido ingresar de no haberse aprobado el RD-L 2/2016) considerando la finalidad compensatoria o indemnizatoria de aquellos señalando que procedía calcularlos por el tiempo transcurrido desde que se efectuó el ingreso indebido (cuando se autoliquidaron, por la entidad, esos pagos fraccionados afectados por la inconstitucionalidad del RD Ley 2/2016) y la fecha en que se autoliquidó el IS de 2017 (en este caso, el 25/07/2018), resultando unos intereses totales de 257.443,94 €.

En concreto, señala la resolución:

*"CUARTO. La Jurisprudencia ha reconocido el derecho al cobro de intereses sobre los intereses de demora cuando existe un retraso en el pago de estos últimos por parte de la Administración. Así, la STS de 30 de junio de 2014 (Roj: STS 2655/2014) condena a la Administración al pago de intereses de demora sobre la obligación de pago de intereses resultante de la ejecución de una Resolución del TEAC, desde el momento en que debieron abonarse hasta su pago efectivo.*

*En el presente caso no nos encontramos ante un retraso de la Administración en el pago de intereses. El derecho del contribuyente a los intereses de demora en los que se materializa la devolución de ingresos indebidos, y la correlativa obligación de la Administración de satisfacerlos, nacen cuando concurren dos circunstancias: la declaración de inconstitucionalidad de la norma en virtud de la cual se realizaron los ingresos, y la presentación de una solicitud de devolución. Aun cuando la declaración de inconstitucionalidad implique la nulidad radical, mientras estuvo en vigor el RD-Ley 2/2016 la Administración no podía reconocer como indebidos los ingresos realizados conforme a una norma en vigor. En consecuencia, no procede reconocer intereses sobre una obligación de pago que es cumplida de forma inmediata al presupuesto determinante de su exigibilidad, que es la STC de 1 de julio de 2020.*

*Por ello, no procede reconocer intereses de demora hasta la efectiva devolución de los intereses que se reconozcan por los ingresos indebidos realizados.*

*QUINTO. En ejecución de esta resolución procede reconocer intereses de demora por los ingresos indebidos realizados, tras la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, en los pagos fraccionados afectados, con el siguiente detalle: (...)"*

Pues bien, sirva señalar que el Tribunal Supremo, en su STS de 13/05/2024, Rec. 8429/2022, ha fijado como criterio jurisprudencial que, a los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (artículo 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 DA 14ª LIS 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 debe reconocer y abonar 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.

Procede asumir, por este TEAC, ese criterio lo que supone un cambio respecto de lo que venía sosteniendo este TEAC, en resoluciones como la de 23/03/2022 (RG 7077/2020), sobre que, para que existiera un reconocimiento de intereses sobre intereses, era necesario que existiera un retraso injustificado en la devolución de las cantidades reconocidas a favor de los contribuyentes por parte de la Administración, reconociéndose tal derecho en virtud del principio de "restitutio in integrum", pues de otra manera no se lograría la reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por ellos. Así, en esa resolución citada, así como en otras (resolución de 25/02/2022, RG 5892/2020), entendíamos que en casos como el presente, en que se había reconocido la improcedencia de los pagos fraccionados del IS realizados para los ejercicios 2016 y 2017 aplicando el régimen del pago fraccionado mínimo fijado en virtud del RD Ley 2/2016, al haber sido este declarado inconstitucional, no habiendo existido un retraso injustificado alguno por parte de la Administración a la hora de reconocer y abonar los intereses de demora, al haber procedido a cumplir, de forma inmediata, su obligación de pago con el presupuesto determinante de su exigibilidad en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, que fue la que declaró la inconstitucionalidad de dicho RD Ley 2/2016, ésta únicamente tenía que compensar, a la entidad, por el tiempo que el dinero derivado del pago fraccionado excesivo estuvo en manos de la Administración de forma indebida (a resultas de lo dispuesto por la citada sentencia), es decir, por el carácter financiero, pero negando que se hubiera incurrido en mora. Es por ello que este TEAC mantenía que únicamente procedía, en estos casos,



el abono de intereses de demora desde el día en que se había ingresado el pagos fraccionados indebido (y tomando como base de cálculo la diferencia debida al régimen del pago fraccionado mínimo y el importe que hubiera resultado procedente) hasta el día que se liquidaran (devolvieran) las cuotas diferenciales resultantes de la autoliquidación del impuesto correspondiente

Procede, por tanto, como decimos, cambiar el que era el criterio de este TEAC y, de acuerdo con la referida STS de 13/05/2024, Rec. 8429/2022, estimar parcialmente la presente reclamación y considerar los efectos que se derivan, de esta sentencia, para el obligado tributario en cuanto a los intereses de demora que se le deben reconocer por los pagos fraccionados del IS que autoliquidó por el segundo y tercer período de 2017.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

