

El Tribunal Supremo determina la forma de calcular los intereses derivados de los ingresos indebidos por pagos fraccionados efectuados durante la vigencia del Real Decreto Ley 2/2016

El Tribunal Supremo determina la procedencia del devengo de intereses sobre los intereses de demora derivados de los ingresos indebidos en concepto de pagos fraccionados efectuados durante la vigencia del Real Decreto Ley 2/2016, tras la declaración de inconstitucionalidad de éste.

ÁNGELA ATIENZA PÉREZ

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de abril del 2024 (rec. núm. 8429/2022), determina si, tras devolver la Administración los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014 antes de que se declarase inconstitucional la regulación de tales pagos en el impuesto de sociedades aprobada por el Real Decreto Ley 2/2016, basta con abonar los intereses de demora entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución o si, por el contrario, para compensar al obligado tributario, es preciso el pago de

intereses sobre tales intereses de demora —calculados desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta el día en que se abonen tales intereses—, como reconoció la sentencia de instancia.

En este caso, la entidad afectada ingresó los pagos fraccionados mínimos de los ejercicios 2016 y 2017 en plazo, cantidades que fueron devueltas en los años 2017 y 2018, respectivamente, tras comprobarse que el resultado de las autoliquidaciones correspondientes a esos ejercicios resultaba inferior a lo ingresado mediante los pagos

fraccionados, devolución que no conllevaba el abono de intereses de demora por haberse realizado en plazo, conforme al artículo 127.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, una vez declarada la inconstitucionalidad de tales pagos fraccionados mínimos —en virtud de la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio—, la entidad solicitó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los citados pagos fraccionados, pidiendo también los intereses de demora desde la fecha del ingreso de aquéllos. La Administración acordó liquidar en diciembre del 2020 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 —en el 2017 y el 2018—. Pues bien, tales acuerdos fueron recurridos por la entidad afectada 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 Administración —Diputación Foral de Bizkaia en este caso— debía abonarle también los intereses de esa liquidación de intereses desde la fecha de devolución de los pagos fraccionados (el principal) hasta la fecha en que se abonaron efectivamente los intereses reconocidos en el 2020.

En ese contexto, como veremos, el alto tribunal se posiciona a favor de la tesis de la sentencia de instancia, avalando así los argumentos de la entidad

afectada y rechazando los esgrimidos por la Administración recurrente.

A esos efectos puntualiza en primer lugar que el objeto del recurso en este caso fue el acto de liquidación de los intereses de demora, liquidación autónoma determinada por la solicitud de rectificación de la entidad afectada y consiguiente devolución de ingresos indebidos, conforme a los artículos 120¹ y 32² de la Ley General Tributaria.

Teniendo en cuenta lo anterior, señala el tribunal, es incuestionable el decalaje temporal entre la devolución del principal, producida en los años 2017 y 2018 y derivada de la propia mecánica del tributo (devolución procedente ex artículo 31 de la Ley General Tributaria), y la devolución de los intereses de demora,

No estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo

efectivamente abonados en diciembre del 2020 (en virtud de lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria), pero calculados desde la fecha del ingreso hasta la devolución del principal. Pues bien —apunta el Tribunal Supremo respaldando los razonamientos esgrimidos por el contribuyente—, si en ese contexto no se abonaran los intereses sobre esa liquidación autónoma de intereses, éstos (los devengados desde el ingreso de los pagos fraccionados mínimos hasta la devolución de la liquidación), reconocidos por la Administración Foral, quedarían sin actualizar financieramente en lo que respecta al periodo que abarca desde la citada devolución de los pagos fraccionados hasta el

¹ El artículo 120 de la Ley General Tributaria dispone que «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».

² El artículo 32 de la Ley General Tributaria determina en su apartado 2 que «con 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».

efectivo pago de los intereses liquidados (el 16 de diciembre del 2020), con el resultado de no restablecer la situación financiera de quien realizó el ingreso indebido.

En ese sentido el alto tribunal señala que la cuestión que hay que dirimir no es «un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses», sino la aplicación del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria respecto de una liquidación autónoma, teniendo en cuenta que dicho precepto retrotrae la exigibilidad de los intereses al momento en que se produjo el pago indebido, adentrándose así el interés resarcitorio hasta el núcleo mismo del daño causado (que es el momento del pago), reparando adecuadamente la situación individual del contribuyente y dejándolo plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito.

Por otra parte, añade el tribunal, es evidente que la Diputación Foral recurrente, al tramitar y aceptar la rectificación de la autoliquidación, asumió que la citada sentencia del Tribunal Constitucional no resultaba impeditiva para la referida rectificación. Téngase en cuenta, a esos efectos, que la citada sentencia, con efectos *ex tunc*, limitó sus efectos temporales a las situaciones no susceptibles de ser revisadas, bien por haber recaído sobre ellas sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), bien por entenderse consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma. Por tanto, no puede entenderse —y no lo ha hecho la Administración tributaria recurrente— que la rectificación de una autoliquidación de pagos fraccionados integre una situación no susceptible de ser revisada con fundamento en la citada sentencia del Tribunal Constitucional. Así, la Diputación Foral de Bizkaia reconoció la obligación de pagar los intereses de demora aunque, eso sí, sólo hasta el momento de la devolución del principal,

dejando por ello de abonar los intereses a los que se refiere el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria y que constituyen el elemento de la controversia.

Además, argumenta también el Tribunal Supremo, en el caso analizado no podría entenderse que la entidad 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 de los artículos 127 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 31 de la Ley General Tributaria no procedía su devengo, al haberse materializado el pago (del principal) en plazo. Por ello, es sólo tras la sentencia del Tribunal Constitucional cuando la contribuyente interesa, *ex novo*, los correspondientes intereses de demora mediante la rectificación de sus declaraciones en virtud de las cuales realizó el ingreso de los pagos fraccionados.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, concluye el tribunal lo siguiente:

... a los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (art. 32 de la Ley General Tributaria), 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 de la Ley General Tributaria), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

Por tanto, a la vista de la doctrina del alto tribunal, habrá de entenderse superado el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central que, en sus resoluciones de 25 de febrero y de 23 de marzo del 2022 (RG 5892/2020 y RG 7077/2020, respectivamente), concluía, en un escenario similar al analizado en este comentario, que la Administración «únicamente ha de compensar a la entidad el tiempo que el dinero derivado del pago fraccionado estuvo en manos de la Administración de forma indebida a resultas de lo dispuesto por la citada sentencia», refiriéndose a la citada sentencia del Tribunal Constitucional. Y ello se

Los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma que cobra autonomía

logra, decía, «mediante el abono de intereses de demora desde el día en que se ingresaron cada uno de los pagos fraccionados hasta el día que se devolvieron las cuotas diferenciales resultantes de la autoliquidación del impuesto».

De ese modo, en el escenario descrito por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, si la Administración acordase la liquidación de los intereses de demora calculándolos desde la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados hasta el día de su devolución —realizada ésta por aplicación de las normas propias del tributo—, tal liquidación autónoma podrá ser recurrida con el objeto de solicitar los intereses sobre tales intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, debiendo analizar las circunstancias de cada caso en la preparación del correspondiente recurso para su impugnación.