



Roj: **STS 5634/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5634**

Id Cendoj: **28079130022024100339**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/11/2024**

Nº de Recurso: **874/2023**

Nº de Resolución: **1827/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 3103/2022,**
ATS 16107/2023,
STS 5634/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.827/2024

Fecha de sentencia: 18/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 874/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 874/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1827/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 874/2023, promovido por la Diputación Foral de Bizkaia, representado por el procurador de los Tribunales don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de doña Amaia Zurbano-Beaskoetxea Larraudogoitia, contra la sentencia núm. 384/2022, de 4 de noviembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 808/2021.

Comparece como parte recurrida el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., representado por el procurador don Esteban Jabardo Margareto, asistido del letrado don Manuel Francisco Sánchez López.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El presente recurso de casación se interpuso por la Diputación Foral de Bizkaia contra la sentencia núm. 384/2022, de 4 de noviembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso núm. 808/2021, formulado por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. frente al acuerdo de 26 de mayo de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación núm. 1096/2020 y acumuladas instadas contra los acuerdos de 29 de octubre de 2020 del Servicio de Tributos Directos que practicaron las liquidaciones para la devolución de los pagos fraccionados del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017.

SEGUNDO.-La Sala de instancia, citando su sentencia de 26 de septiembre de 2022 (rec. 972/2021), estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«CUARTO.- Las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por las partes no resuelven específicamente un supuesto de devolución de ingresos indebidos como el planteado en este proceso; esto es, el del ingreso producido en aplicación de una disposición declarada nula por el Tribunal Constitucional con los efectos propios de esa declaración, previstos por los artículos 38 y 39 de la L.O. 2/1979, de 3 de octubre.

Por lo tanto, ni la estimación ni la desestimación del recurso contencioso puede fundarse, al menos taxativamente, en las precitadas sentencias, aun puedan extraerse de las mismas algunas conclusiones con cierta relevancia para la resolución del caso.

En particular, y por lo que se refiere al reconocimiento del carácter indebido del ingreso por resolución administrativa o judicial, no puede erigirse en requisito del devengo de los intereses moratorios del concepto acreedor de esa calificación cuando, como es el caso, la misma resulta de la propia declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuyo cumplimiento se produjo el pago; esto quiere decir que no ha sido ese pronunciamiento el que ha determinado la liquidez de la deuda, sino su exigibilidad a partir de su publicación, más con efectos desde

la fecha en que se produjeron los pagos fraccionados del IS.

Así, el hecho de que la demora en el pago de los intereses de esa clase no se haya producido en el cumplimiento de una resolución que hubiera reconocido su devengo no puede tenerse por requisito (aparte la solicitud del interesado) de la liquidación de los reclamados por la entidad recurrente.

Tampoco puede confundirse el momento a partir del cual puede solicitarse la devolución del ingreso tenido por indebido y, por ende, de los intereses moratorios devengados por dicha causa, con el momento a partir del cual debe entenderse producido el devengo de esos intereses; en lo que hace al caso, con efectos *ex tunc* por virtud de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016 que dispuso el pago fraccionado de mínimos.

La mora de la Administración Pública que ha ingresado indebidamente no puede fijarse, pues, en el momento en que se dictó la sentencia del Tribunal Constitucional 78/ 2020 de 1 de julio, sino que es a partir de la fecha de su publicación (31 de julio del mismo mes) cuando el contribuyente pudo solicitar la liquidación de los intereses moratorios generados por el indebido pago fraccionado del IS de los ejercicios 2016 y 2017; intereses devengados conforme a lo establecido por el artículo 118.2 en relación al artículo 30.2 de la NFGT de Bizkaia.



Así es que la propia demandada ha liquidado los intereses moratorios devengados por los pagos fraccionados indebidos tomando como *dies a quod* fechas de esos pagos y como *dies ad quem* las fechas de la devolución de las liquidaciones del IS.

Mutatis mutandi, el que haya sido la precitada declaración de nulidad la que haya determinado el carácter indebido de los pagos fraccionados del IS no es razón que se oponga a la liquidación de intereses moratorios pedida por la recurrente, esto es, de los intereses moratorios liquidados por la propia Hacienda Foral.

Por el contrario, el restablecimiento de la situación jurídica al momento anterior al de los pagos fraccionados indebidos del IS bien puede requerir el que, a la vez, que los intereses de demora devengados por tales ingresos se deban liquidar los intereses generados por la demora en el pago de los anteriores, que el recurrente considera devengados desde las fechas en que se produjeron las devoluciones del IS de los ejercicios 2016 y 2017 y la fecha (30-11-2020) en que la demandada pagó los intereses de demora que constituyen la base de los reclamados por la contraria.

Dicho lo cual, así como los intereses de demora de los pagos fraccionados eran líquidos y debidos con efectos de la fecha de su respectiva realización, también habrá que tener por líquidos y debidos los intereses de demora de los anteriores, reclamados por la recurrente y es que los liquidados por la demandada debieron abonarse también con efectos "*ex tunc*", estos es, desde las fechas de devolución de las liquidaciones del IS de 2016 y 2017, y no fueron abonados sino mucho tiempo después; hete ahí la mora generada por los intereses demandados de cuyo resarcimiento se trata.

Por otra parte, y tal como ha opuesto la demandante en el escrito de conclusiones, el que la resolución del procedimiento de devolución se haya producido dentro de plazo y tampoco haya habido demora en su cumplimiento respecto del establecido a esos efectos, no puede tener otros efectos que el de no producirse el previsto por la normativa tributaria en el caso de incumplimiento de aquellos (artículo 19.3 del Decreto Foral 228/2005 de 27 de diciembre), y no, en cambio, el de exonerar a la Hacienda Foral de la obligación de pagar los intereses

de demora, en su caso, devengados».

El representante procesal de la Diputación Foral de Bizkaia preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 22 de diciembre de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas: los artículos 32 y 120.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], de igual redacción que el artículo 31 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Bizkaia, en relación con el 118.2 *in fine*. Igualmente, considera vulnerada la jurisprudencia contenida en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 935/2018, de 5 de junio de 2018 y núm. 1720/2018, de 5 de diciembre; en el mismo sentido otras más recientes como la de 11 de marzo de 2021 (rec. 6.647/2019), y la núm. 1.113/2022, de 1 de septiembre.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de enero de 2023.

TERCERO.-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 22 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2.º) Declarar que 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.

3.º) 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 Bizkaia, 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 LJCA».

La representación de Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. se ha opuesto a la admisión del recurso.

CUARTO.-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la



representación de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito registrado el 22 de diciembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, de la normativa aplicable (arts. 120.3 y 32 de la LGT), «[...] se llega a la conclusión de que, en el supuesto que es objeto de la controversia, 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 [...], y en este caso «[...] la solicitud de devolución de ingresos indebidos se estima mediante Acuerdos de 29 de octubre de 2020 del Servicio de Tributos Directos, y se abona sin dilación [...]. Por eso, con el abono de los intereses de las cantidades ingresadas indebidamente correspondientes al período durante el que la recurrente fue privada de las mismas, queda plenamente compensado el decremento financiero padecido y cumplidas las exigencias de los preceptos señalados».

Además, afirma que «[n]i la jurisprudencia alegada en el recurso ni la aplicada por la sentencia justifican el abono de intereses sobre los intereses en el supuesto de hecho objeto de la controversia», toda vez que «[...] es un hecho incontrovertido que no se ha producido retraso ni tardanza alguno en el abono por parte de la Diputación Foral de Bizkaia ni en la devolución del principal, ni en la devolución de los intereses», y apunta que «[l]a jurisprudencia del Tribunal Supremo solo ha avalado que se aplique el anatocismo, esto es intereses de intereses cuando, habiendo un reconocimiento expreso -judicial o administrativo- de los intereses, se produce un retraso en su abono» (págs. 6,7 y 15 del escrito de interposición).

Finalmente, suplica a la Sala que «[...] dicte sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, anule la sentencia recurrida y declare que:

En los supuestos en los que la Administración Tributaria 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 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.

Todo ello con desestimación en su integridad del recurso contencioso administrativo núm. 808/2021-1, y con imposición de costas a la parte contraria».

QUINTO.-Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. presenta, el día 8 de marzo de 2024, escrito de oposición en el que, con cita del artículo 32 de la LGT, sostiene que, en el caso que nos ocupa, es indiscutible que «[...] junto con la devolución habida en los meses de diciembre de 2017 y diciembre de 2018, la Administración procedió a la devolución del principal pero no de los intereses de demora devengados por dicho principal (cuyo abono se produjo en un momento muy posterior) [...]», criterio -se dice- avalado por la jurisprudencia y seguido «[...] por parte del TSJ del País Vasco en la sentencia ahora recurrida [que] parte de la base de que los intereses de demora reconocidos en favor de [su] representada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, [...] (que llevó a la consideración de los pagos fraccionados mínimos del Impuesto sobre Sociedades («IS») de los años 2016 y 2017 como ingresos indebidos) son una deuda autónoma que debe generar intereses de demora desde el momento en que la Administración debió reintegrárselos a [su] representada y no lo hizo» (págs. 2, 5 y 6 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que «[...] dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación interpuesto y se confirme la sentencia de instancia declarando que:

En los supuestos en los que la Administración tributaria ha procedido a la devolución de los pagos fraccionados mínimos del IS 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 inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del RDL 2/2016, efectuada por la STC 78/2020 (sin limitación de efectos más allá de los derivados de la LOTC), no basta con abonar intereses de demora por el período transcurrido entre la fecha de su ingreso y la fecha de su devolución (sin intereses de demora) sino que es necesario abonar intereses de demora sobre dichos intereses de demora no abonados junto con la devolución del principal al tener aquéllos la consideración de deuda autónoma.

Todo ello con estimación en su integridad del recurso contencioso-administrativo número 808/2021-1 resuelto por el TSJ del País Vasco y con imposición de costas a la parte ahora recurrente en casación».

SEXTO.-Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 10 de septiembre de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm.383/2022, de 4 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó el recurso núm. 808/2021 interpuesto por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. contra el acuerdo de 26 de mayo de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación núm. 1096/2020 y acumuladas promovidas frente a los acuerdos de 29 de octubre de 2020, del Servicio de Tributos Directos que practicaron las liquidaciones para la devolución de los pagos fraccionados del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017, a raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 78/ 2020, de 1 de julio (publicada en el BOE del 31 del mismo mes), que declaró la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016 que había implantado el sistema de pagos fraccionados mínimos.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes fácticos de la sentencia recurrida y argumentación de la sentencia recurrida son como sigue:

1. La entidad obligada tributariamente, BBVA S.A., presentó en 24 de febrero de 2020 solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al segundo y tercer plazo de pagos fraccionados del ejercicio 2016 y primer, segundo y tercer pagos fraccionados del ejercicio 2017 y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a ambos ejercicios, y devolución de los ingresos indebidos.

2. El Servicio de Tributos Directos emitió, el 29 de octubre de 2020, acuerdos de resolución, practicando liquidaciones por pagos fraccionados, con resultados a devolver por importes de 1.148.246,66 euros respecto al ejercicio 2016 (1.046.281,85 oct. + 101.964,84 dic.) y 1.969.410,27 euros por las del 2017 (1.405.393,77 abr. + 505.710,97 oct. + 58.305,53 dic.).

3. Contra los citados acuerdos se plantearon el 10 de diciembre de 2020 reclamaciones económico-administrativas ante el TEAFV, que fueron desestimadas por acuerdo de 26 de mayo de 2021.

4. El Tribunal Constitucional dictó la sentencia núm. 78/2020, de 1 de julio, declarando la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre «[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6», donde precisó el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad en los siguientes términos:

«[...] 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 decimocuarta ("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 primero del art. 39 LOTC establece que "[c]uando 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; 187/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 154/2015, 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».

5. Disconforme con la resolución indicada, la entidad BBVA interpuso recurso, registrado con el nº 808/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó por sentencia de 4 de noviembre de 2022, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

6. La parte dispositiva de la sentencia recurrida es del siguiente tenor:

«[...] [E]stimando el recurso contencioso-administrativo presentado por el procurador D. Xabier Núñez Irueta, en nombre y representación del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S. A., contra el Acuerdo de 26-05-2021 del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación 1096/2020 y acumuladas

interpuestas por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. contra los Acuerdos de 29-10-2020 del Servicio de Tributos Directos que practicaron las liquidaciones para la devolución de los pagos fraccionados del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017, debemos anular y anulamos los actos recurridos y condenamos a la demandada a pagar a la recurrente los intereses de demora devengados por los intereses de esa clase liquidados por el mencionado Servicio de Gestión, desde las fechas de devolución del IS de los ejercicios 2016 y 2017 (29-12-2017 y 26-12-2018, respectivamente) y hasta el 30-11-2020; sin imposición de costas [...]».

TERCERO.- Cuestión de interés casacional.

Por auto de 22 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«2.º) Declarar que 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.

3.º) 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 Bizkaia, 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 LJCA».

CUARTO.- Marco normativo.

Son relevantes para el examen del presente recurso de casación las siguientes normas:

1. El artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que bajo la rúbrica "*devolución de ingresos indebidos*", dispone:

«[...] 1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. 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.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores».

2. El artículo 120.3 LGT que señala:

«[...] Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración



tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

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.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación».

QUINTO.- El juicio de la Sala.

La cuestión que plantea este recurso de casación 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, dados los antecedentes fácticos que se han reseñado en el anterior FD 2.

Esta cuestión ha sido objeto de examen en nuestra STS 824/2024, de 13 de mayo (rec. cas. 8429/2022 - ECLI:ES:TS:2024:2680), a la que hemos de remitirnos, por cuanto en la misma se analizaron la misma cuestión de interés casacional, con semejantes argumentos a los aquí invocados. Se dijo en la STS de 13 de mayo de 2024, cit.:

«TERCERO [...]

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 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."

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 [X] 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 generar 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 impositiva 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 31 LGT y la del artículo 32 LGT.

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 32.2 LGT 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 infririéndose 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. [...]».

SEXTO.- Resolución de las pretensiones.

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo y declaró el derecho a los intereses de demora. En consecuencia, resultando la sentencia de instancia conforme con la anterior doctrina establecida en nuestra STS de 824/2024, de 13 de mayo, que ahora reiteramos, ha de ser desestimado el recurso de casación.

SÉPTIMO.- Las 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 , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

1.-No haber lugar al recurso de casación núm. 874/2023, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia contra la sentencia núm. 384/2022, de 4 de noviembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso núm. 808/2021.

2.-Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.