



# El TS reconoce la procedencia de “intereses sobre intereses” en las devoluciones derivadas de la inconstitucionalidad del RD-ley 2/2016

Tax Alert



Junio 2024

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)

## El TS reconoce la procedencia de “intereses sobre intereses” en las devoluciones derivadas de la inconstitucionalidad del RD-ley 2/2016.

Como es sabido, a través de la [Sentencia 78/2020 de 1 de julio](#) el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016 y, con ello, el nuevo régimen de pagos fraccionados que introdujo para grandes contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades un “pago mínimo” resultado de aplicar el 23% al resultado contable, además de incrementar al 24% el tipo aplicable en la modalidad de cálculo tradicional del art. 45.3 LIS.

Dicha Sentencia afectaba a los pagos fraccionados realizados conforme a esta fórmula en los ejercicios 2016 y 2017. (Respecto de los pagos fraccionados realizados a partir de enero de 2018, en principio quedarían formalmente amparados en las redacciones contempladas sucesivamente en las Leyes 6/2018 y 8/2018, si bien su constitucionalidad sustantiva se encuentra actualmente pendiente de sendas cuestiones de inconstitucionalidad elevadas recientemente por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. A través de estas dos cuestiones de inconstitucionalidad se plantea la falta de conformidad del pago fraccionado mínimo con el principio de capacidad económica, cuestión esta que en su momento el Tribunal Constitucional dejó imprejuzgada.)

La declaración de inconstitucionalidad del RD-ley 2/2016 incidió sobre las reclamaciones de numerosos contribuyentes que habían impugnado (o impugnaron tras la Sentencia, ya que contenía una fórmula de limitación de efectos más laxa que la empleada en pronunciamientos posteriores) los pagos inicialmente realizados, reconociéndose por parte de la Administración la existencia de un ingreso indebido en lo que se refería a los ejercicios 2016 y 2017.

El ingreso indebido se cuantificaba de una manera particular en esos casos, ya que conforme al mecanismo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades el pago fraccionado, a cuenta de la liquidación final queda “regularizado” con el importe a ingresar o a devolver como consecuencia de la autoliquidación anual.

De ahí que, en aplicación de la STC 78/2020 la Administración tributaria haya venido reconociendo la procedencia del ingreso indebido, pero limitando el importe a devolver al efecto financiero del pago indebido calculado desde la fecha en que se hizo el ingreso excesivo de cada uno de los pagos fraccionados y hasta que se obtuvo su devolución -o se efectuó un menor ingreso- con ocasión de la autoliquidación anual.

Pero esta fórmula no satisface las pretensiones de los contribuyentes afectados, que venían considerando que, por las particularidades de este asunto, el efecto financiero debía reconocerse como la “*deuda autónoma*” que constituía el ingreso indebido, razón por la que además de la devolución de dicho importe, en aplicación de lo previsto en el artículo 32 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) (LGT) procedía el reconocimiento de los intereses de demora sobre el ingreso indebido, lo que en este caso se concretaba en la petición de “*intereses sobre intereses*”.

La Administración tributaria ha venido rechazando la procedencia de este segundo tramo de intereses, lo que motivó que muchos contribuyentes siguiesen impugnando las resoluciones como *restitutio in integrum* del perjuicio derivado de la inconstitucionalidad del RD-ley 2/2016.

Pues bien, a través de la [Sentencia del Tribunal Supremo 2680/2024, de 13 de mayo](#), la discusión se ha resuelto definitivamente a favor de los contribuyentes.

### El debate planteado ante el Tribunal Supremo: ¿Estamos ante intereses derivados de la mecánica del tributo o intereses de demora?

A través del recurso de casación se plantea ante el TS si, para compensar al obligado tributario por el perjuicio financiero ocasionado por la existencia del pago fraccionado mínimo resultante de la aplicación del RD-ley 2/2016 es suficiente con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución (o compensación en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades), o si, por el contrario, al abonarse esa cantidad debían calcularse y abonarse nuevos intereses calculados sobre aquel importe.

El debate técnico ha girado en torno a si resultaba procedente el abono de intereses sobre una liquidación

autónoma de intereses de demora, devengados estos últimos sobre las cantidades abonadas en concepto de pagos fraccionados, que fueron indebidamente ingresadas en virtud de una norma declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

En este caso, el TS considera que el acto administrativo que se impugna es una liquidación de intereses autónoma determinada por la solicitud de rectificación de la autoliquidación en virtud de lo previsto en el art. 120 LGT y 32 LGT. Desde esta perspectiva:

- El art. 120.3 LGT 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.”*
- El apartado 2 del art. 32 LGT dispone que *“con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el art. 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.”*

Pues bien, concluye el Tribunal que, en este caso, la Administración ha disfrutado de una ventaja financiera indebida, materializada en disfrutar indebidamente de una cantidad consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados y la de su devolución, -cantidad a la que podemos denominar “deuda autónoma”. Por lo tanto, **la completa restitución del perjuicio financiero sufrido por el contribuyente requiere que se reconozca el devengo de intereses de demora calculados sobre esta ventaja financiera indebida.**

Este interés se calculará sobre el importe inicialmente determinado -es decir, los intereses que devengó el pago fraccionado mínimo hasta que fue devuelto o compensado en la autoliquidación del Impuesto- desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se proceda a su pago. Y ello con independencia de que con anterioridad al pago los pagos mínimos se hubieran devuelto por la mecánica propia del impuesto.

## Implicaciones de esta Sentencia

Esta sentencia resulta de inmediata relevancia para los asuntos que derivan de la inconstitucionalidad del RD-ley 2/2016, sin descartar que pudiera resultar extrapolable a otro tipo de asuntos en los que se haya producido una ventaja financiera indebida para la Administración y un correlativo perjuicio para el administrado que no es compensado en el momento en el que se produce, sino transcurrido un largo lapso temporal.

# Contactos

**Julio García**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 616 192 827  
[juliocesargarcia@kpmg.es](mailto:juliocesargarcia@kpmg.es)

**Cristina Fernández**  
Directora  
KPMG Abogados  
Tel. 616 193 698  
[cfernandez6@kpmg.es](mailto:cfernandez6@kpmg.es)

## Oficinas de KPMG en España

### A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
T: 981 21 8241  
Fax: 981 20 02 03

### Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
T: 965 92 07 22  
Fax: 965 22 75 00

### Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
T: 932 53 29 00  
Fax: 932 80 49 16

### Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
T: 944 79 73 00  
Fax: 944 15 29 67

### Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
T: 972 22 01 20  
Fax: 972 22 22 45

### Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir  
C/Triana, 116 – 2º  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
T: 928 33 23 04  
Fax: 928 31 91 92

### Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
T: 91 456 34 00  
Fax: 91 456 59 39

### Málaga

Marqués de Larios, 3  
29005 Málaga  
T: 952 61 14 00  
Fax: 952 30 53 42

### Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
T: 985 27 69 28  
Fax: 985 27 49 54

### Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza  
Calle de Porto Pi, 8  
07015 Palma de Mallorca  
T: 971 72 16 01  
Fax: 971 72 58 09

### Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
T: 948 17 14 08  
Fax: 948 17 35 31

### San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
T: 943 42 22 50  
Fax: 943 42 42 62

### Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
T: 954 93 46 46  
Fax: 954 64 70 78

### Valencia

Edificio Mapfre  
Paseo de la Alameda, 35, planta 2  
46023 Valencia  
T: 963 53 40 92  
Fax: 963 51 27 29

### Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
T: 986 22 85 05  
Fax: 986 43 85 65

### Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
T: 976 45 81 33  
Fax: 976 75 48 96