

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065333

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 12 de enero de 2017

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 5040/2013

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Intereses de demora. Abono por la Administración. Cómputo/Plazo.** Procede abonar al contribuyente intereses de demora sobre los intereses devengados y no pagados por el retraso en la devolución de pagos fraccionados indebidos concedida en ejecución de la resolución del TEAC. No se ejecutaría la resolución económico-administrativa en sus propios términos si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho -principal más intereses de demora hasta la fecha de su pago efectivo-. El devengo no se detiene respecto de la parte de la devolución no satisfecha. Por lo tanto, el Tribunal Central cambia su criterio, entendiendo que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente, computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo. **(Criterio 1 de 1).**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts.30 y 32.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el incidente de ejecución interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don **Ax...** con NIF ..., actuando en nombre y representación de **D, SA** con NIF ....., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de ejecución dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la AEAT en ....., en ejecución de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2006.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 23 de julio de 2007 se presenta por la recurrente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, con un resultado a ingresar de 12.619,63 euros.

En fecha 13 de enero de 2011 se presenta por la reclamante escrito dirigido a la Delegación de la AEAT en .... solicitando la rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en relación al Impuesto sobre Sociedades y período 2006 en base a los siguientes hechos:

\* En el ejercicio 2004 **D, SA** percibió una indemnización de **RB ESPAÑA SA**, por importe de 4.499.999 euros, como consecuencia de la rescisión del contrato de la distribución de productos de la marca **X** que realizaba con anterioridad, según acuerdo firmado el 17 de marzo de 2004.

\* En relación con la indemnización devengada y cobrada en el ejercicio 2004 **D SA** procedió a la periodificación de la misma en los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

\* Con fecha 18 de diciembre de 2007, la Inspección de los Tributos incoó Acta de conformidad, con número A01/..., por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, al considerar que dicha indemnización era imputable en su totalidad al ejercicio 2004.

\* Consecuencia de ello la Inspección procedió a regularizar el ejercicio 2004 y el ejercicio 2005 (que eran objeto de inspección), sin regularizar en cambio el ejercicio 2006 que también se veía afectado, en la medida en que en dicho ejercicio se imputaba como ingreso contable parte de la indemnización como consecuencia de la periodificación y que ascendía a 1.800.000 euros.

\* Ante la ausencia de regularización por parte de la Inspección, la recurrente se vio “obligada” a solicitar la rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2006 excluyendo del resultado contable y por tanto de la base imponible del impuesto el ingreso por importe de 1.800.000 euros. Asimismo, como consecuencia de la rectificación de la cuota íntegra ajustada del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, el importe de las deducciones aplicadas y pendientes de aplicar en periodos futuros se vio igualmente rectificado.

\* Por todo ello la recurrente considera que procede la devolución del importe ingresado indebidamente como suma de las retenciones y pagos a cuenta del impuesto y el ingreso realizado con la presentación de la declaración, que asciende a 245.581,44 euros, junto con los correspondientes intereses de demora.

El día 3 de febrero de 2011 se notifica “Acuerdo de Resolución Rectificación de autoliquidación” de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la AEAT en .... por el que se acuerda estimar la solicitud anterior, haciendo constar que:

“La cuota líquida del ejercicio es cero, por lo que una vez consideradas las retenciones (21.746,05), los pagos a cuenta realizados (211.215,76) resultaría un líquido a devolver de 232.961,81 euros, devolución derivada de la normativa del tributo. Dado que el obligado ingresó un importe de 12.619,63 euros, procede igualmente la devolución del ingreso indebido realizado.

La devolución por importe de 232.961,81 euros, derivada de la rectificación solicitada, tiene la consideración de devolución derivada de la normativa del tributo estando encuadrada en el artículo 120.3 de la LGT. Respecto a los 12.619,63 euros, los mismos tienen la consideración de ingresos indebidos, por lo que la administración abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

No procede abono de intereses de demora sobre la cantidad de 232.961,81 euros, puesto que no han transcurrido seis meses desde la solicitud de rectificación, al tener la consideración de devolución derivada de la normativa del tributo”.

### **Segundo.**

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el T.E.A.R de la Región de Murcia reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº 30/01647/2011, manifestando su conformidad con el importe a devolver señalado en el acuerdo, pero su discrepancia con los intereses de demora, que los trataba como si de devoluciones derivadas de la mecánica del impuesto se tratara, cuando realmente eran ingresos indebidos realizados con los pagos fraccionados a cuenta del impuesto.

El T.E.A.R, mediante Resolución de fecha 30 de abril de 2013, desestimó la reclamación interpuesta, confirmando el Acuerdo impugnado.

El fallo fue notificado en fecha 20 de mayo de 2013.

**Tercero.** Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 19 de junio de 2013, resuelto mediante Resolución de 5 de noviembre de 2015, según la cual:

*“EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA , en el presente recurso de alzada, ACUERDA:*

*ESTIMARLO, revocando el fallo de instancia según lo expuesto en el Fundamento de Derecho SEGUNDO”.*

*Así, en el Fundamento de Derecho Segundo se concluía que:*

*Así las cosas, este Tribunal considera que con motivo de la regularización inspectora los pagos fraccionados calculados resultaron excesivos suponiendo auténticos ingresos indebidos de “deudas tributarias”, calificación ésta otorgada a los pagos fraccionados por el apartado 5 del artículo 45 arriba transcrito, de manera que los intereses de demora en su caso devengados por éstos a favor del sujeto pasivo deben regirse por el tercer párrafo del artículo 120.3 de la LGT, a cuyo tenor se abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del*

artículo 32 de la LGT, esto es, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

*En definitiva, los importes a devolver que provienen de los excesivos pagos fraccionados deben recibir el mismo tratamiento, a efectos del devengo de intereses de demora, que la liquidación impugnada otorga a la cuota diferencial ingresada con la autoliquidación, el de ingreso indebido, con la única diferencia del “dies a quo” del periodo de devengo, que será el de cada una de las fechas en que se realizaron tales ingresos indebidos.*

*En otros términos, tan indebidos fueron los pagos fraccionados a cuenta del impuesto como la cuota diferencial pagada, obedeciendo los excesos pagados al único motivo de que se imputó el obligado tributario en sus declaraciones mayores ingresos a los regularizados por la Inspección. No es pues la mecánica del impuesto (el desfase entre retenciones e ingresos a cuenta o pagos fraccionados y la cuota impositiva) lo que motiva los excesivos pagos fraccionados, sino el erróneo cálculo de la cuota.*

*Procede en consecuencia acoger la alegación del recurrente y, siendo correcta la liquidación impugnada en cuanto a los importes a devolver y en cuanto a los intereses de demora devengados por las cuotas diferenciales en su día ingresadas, procede no obstante reconocer el derecho del recurrente a fin de que se liquiden, en su caso, los intereses de demora devengados por los importes a devolver procedentes de los pagos fraccionados desde las fechas en que se hicieron los mismos”.*

#### **Cuarto:**

En ejecución de dicha resolución del TEAC, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la AEAT en Murcia, dictó Acuerdo de Ejecución de Resolución Económico-Administrativa en el que procedía a acordar la devolución de intereses de demora generados por el ingreso indebido de los pagos fraccionados de sociedades correspondientes al ejercicio 2006, contados desde la fecha en que se hicieron los mismos hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución.

#### **Quinto.**

Disconforme el interesado con el citado Acuerdo de ejecución, interpuso frente al mismo el incidente de ejecución que nos ocupa, alegando los siguientes motivos de oposición:

1. El cálculo de los intereses de demora debe realizarse no sólo sobre los tres pagos fraccionados ingresados sino también sobre las retenciones.
2. Alega su disconformidad con el acuerdo de ejecución porque no procedía a computar los intereses generados por el pago tardío de los intereses que mediante el mismo se devolvían.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente incidente de ejecución en el que la cuestión a resolver consiste en determinar si resulta ajustado a Derecho el acuerdo dictado el 16 de mayo de 2016 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de ....

#### **Segundo.**

En cuanto a la primera alegación de la reclamante, este Tribunal en su Resolución de fecha 5 de noviembre de 2015 sostuvo que debía reconocerse el pago de intereses de demora desde cada uno de los ingresos realizados en concepto de pagos fraccionados.

Así, reiterando la resolución del presente Tribunal:

“Procede en consecuencia acoger la alegación del recurrente y, siendo correcta la liquidación impugnada en cuanto a los importes a devolver y en cuanto a los intereses de demora devengados por las cuotas diferenciales en su día ingresadas, procede no obstante reconocer el derecho del recurrente a fin de que se liquiden, en su caso, los

intereses de demora devengados por los importes a devolver procedentes de los pagos fraccionados desde las fechas en que se hicieron los mismos”.

Por tanto, nada se dice respecto a las retenciones, por lo que se considera que el Acuerdo de ejecución ha sido correctamente ejecutado en este punto.

### **Tercero.**

Por otra parte, la interesada pretende el abono de intereses sobre intereses, por el pago tardío de los intereses de demora en que ha incurrido la Administración.

Así, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de .... ha procedido a acordar la devolución de intereses de demora desde la fecha en que se realizaron cada uno de los pagos fraccionados (cuestión no discutida por la recurrente) hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución, el 1 de febrero de 2011.

Sin embargo, la reclamante considera que deberían serle satisfechos también los intereses devengados desde el 1 de febrero de 2011 hasta la fecha en que finalmente se reconocen y se satisfacen, con ocasión del Acuerdo de ejecución de fecha de 16 de mayo de 2016, en la medida en que se corresponden con un retraso evidente de la Administración, al no reintegrarse dicho importe cuando lo debió hacer, lo que supone una demora de cerca de cinco años que debe compensarse mediante el abono de intereses.

**Cuarto.** Este Tribunal Central ha desestimado similares peticiones de la denominada “*restitutio in integrum*” en diversas resoluciones, de 21/12/2006, de 07/04/2010 y más recientemente, de 28/02/2013 (RG.2643/2011 en DOCTRINA base histórica), fijando como doctrina, que por razones de unidad de criterio y seguridad jurídica ha de aplicarse al presente, que “Lo pretendido por la interesada en el presente es el abono de intereses sobre intereses, petición que ha de desestimarse y ello al no existir norma alguna de naturaleza tributaria en que pudiera basarse su reconocimiento”.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de fecha 7 de abril de 2010 recogiendo en sus Fundamentos de Derecho lo siguiente:

*“TERCERO.- Consciente de ello, XXX sostiene que los intereses reconocidos, que debieron satisfacerse el 3 de marzo de 2006, dejaron de ser una obligación accesoria pasando a ser una obligación principal y autónoma, con el carácter de deuda tributaria (de la Administración), a su vez generadora de intereses hasta la fecha de su pago.*

*Ahora bien, este Tribunal no comparte el criterio del interesado sobre el carácter de deuda principal y autónoma de los intereses de demora reconocidos, pues del citado artículo 32.2 LGT resulta que la Administración, en los casos de devolución de ingresos indebidos (como calificó esta Sala el supuesto que fue el origen de la reclamación a la que este incidente se refiere), abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la Ley, y éste lo califica como una “prestación accesoria”. De ahí que con toda la lógica determine las fechas inicial y final de su devengo en los términos en los que lo hace (ya transcritos).*

*Dado que en el caso que nos ocupa la devolución se hizo efectiva el día 3 de marzo de 2006, el interés de demora se liquidó hasta ese día, como no podía ser de otra manera, pues a partir de esa fecha es evidente que no podía seguir generando intereses una deuda por una devolución de ingresos indebidos que ya estaba pagada.*

### **Cuarto.**

Lo anterior nos pone sobre la pista de la naturaleza de lo que se pide. Si se considera que la Administración está sujeta a la obligación de realizar la devolución de ingresos indebidos (artículo 30 LGT) y que éstos se originan en el cumplimiento de obligaciones tributarias o el pago de sanciones de esta naturaleza (artículo 32.1 LGT), es claro que lo que ahora se exige a la Administración no tiene el carácter de obligación de índole tributaria, ya que ésta se cumplió cuando se reconocieron y liquidaron intereses de demora a favor de la reclamante, en cumplimiento de nuestro fallo y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32, apartados 1 y 2, LGT.

*La “reparación plena” que ahora se pide, del perjuicio que se entiende producido, no es otra cosa sino el reconocimiento y pago de intereses sobre intereses, y sobre esto ya tuvo ocasión de pronunciarse este Tribunal.*

Así, en resoluciones de 19 de julio de 2002 (R.G. 4682-99) y 17 de septiembre de 2004 (R.G. 5095-01), decíamos que “finalmente, respecto al abono de intereses sobre intereses....., al no existir norma alguna de naturaleza tributaria en que pudiera basarse su reconocimiento, este Tribunal dentro de su competencia, no puede sino desestimarla”.>>

La Audiencia Nacional ha venido confirmando la conclusión anterior en sentencias de 29 de noviembre de 2007, recurso nº 1010-04; y de 26 de julio de 2005, recurso nº 1183-02; recaídas ambas en los recursos contencioso-administrativos interpuestos frente a las resoluciones de este Tribunal de 19 de julio de 2002 (R.G. 4682-99 DOCTRINA base histórica) y 17 de septiembre de 2004 (R.G. 5095-01 DOCTRINA base histórica) anteriormente citadas.

No obstante, este Tribunal es consciente de que la Resolución de fecha 7 de abril de 2010 ha sido anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 9 de mayo de 2013 (Rec.188/2010), que estima el recurso de la entidad y reconoce a la recurrente el derecho a percibir intereses de demora, la cual a su vez ha sido confirmada en casación por el Tribunal Supremo, en fecha 30 de junio de 2014 (Rec. 2164/13) conforme a los siguientes razonamientos:

“(…) PRIMERO:

*En ejecución de la mencionada resolución, se dictó un acto reconociendo el derecho de BBVA a percibir los intereses de aquella suma, computados desde la mencionada fecha (25 de julio de 2001) hasta el 3 de marzo de 2006, día en que, efectivamente, ese principal fue devuelto, resultando como consecuencia de aplicar el tipo de interés de demora vigente en cada periodo una cantidad de 24.798.686,98 euros. Este último montante, correspondiente a los intereses de demora reconocidos, fue satisfecho el 18 de marzo de 2009.*

*BBVA instó un incidente de ejecución de la resolución de 26 de junio de 2008, considerando que tenía derecho al abono de intereses por esos 24.798.686,98 euros, devengados durante el tiempo que medió entre la fecha en que esa suma debió ser satisfecha (3 de marzo de 2006) y aquella en la que efectivamente fue abonada por la Administración (18 de marzo de 2009).*

(…)

*En suma, como la Administración tributaria no abonó el 3 de marzo de 2006 los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a BBVA a reclamar su abono, que vio reconocida su pretensión por el Tribunal Económico- Administrativo Central en resolución de 26 de junio de 2008, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, como exige el artículo 66.1 del Reglamento General de Revisión, si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Lógico resulta que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada el 3 de marzo de 2006 (principal), pero igualmente lo es que no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordenó su pago el 18 de marzo de 2009.*

*No podemos pasar por alto que el propio Tribunal Constitucional mostró su escepticismo frente al diferente tratamiento que el legislador brindó al pago de los intereses moratorios, en función de cual fuera la posición acreedora o deudora de la Administración, en el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre), y su equivalente, el derogado artículo 45 de la Ley homónima 11/1977, de 4 de enero (BOE de 8 de enero) [ SSTC 69/1996 , FJ 6º; 110/1996 , FJ 3º; 113/1996 , FJ 3º; 23/1997 , FJ 5º; 81/2003 , FJ 5º; 157/2005, FJ 3 º; y 209/2009 , FFJJ 3º y 4º, entre otras], consagrando el principio de restitutio in integrum. Difícilmente la pretensión formulada por el representante de la Administración daría plena satisfacción al resarcimiento completo e íntegro de la entidad financiera, debido al injustificado tiempo que medió entre el acuerdo de devolución y la efectiva entrega de la los intereses de demora de los que era acreedora.*

*Las reflexiones que preceden conducen a la desestimación de este recurso de casación.*

*Esta Sala es consciente de que en sentencia de 7 de junio de 2013 (casación 139/12 ) hemos resuelto un asunto parecido en el que aparentemente se llega a una solución distinta a la aquí adoptada. Pero no es así. Entonces decidimos que, en efecto, se interesaba ir más allá de lo que demandaba la ejecución de una sentencia, en la medida en que se pretendía algo que no había sido oportunamente pedido: el pago de intereses sobre los intereses de demora devengados (FFJJ 4º y 5º). Por el contrario, como se ha indicado, en el actual caso, que se refiere a la ejecución de una resolución económico-administrativa, el propio Tribunal Central admitió a trámite el incidente de ejecución, resolviéndolo en cuanto al fondo por considerar que la cuestión que suscitaba BBVA afectaba a la efectiva realización de su pronunciamiento. Es verdad que, en el último párrafo del cuarto fundamento de dicha sentencia, se afirma que, «[c]omo se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesorias (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesorias de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones». Ahora bien, esta afirmación, que no deja de ser un obiter dictum contenido en un pronunciamiento aislado, no puede vincularnos si se tienen en cuenta los tajantes términos del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003 y, singularmente, si se repara en que el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria de 2003 al regular los intereses a cargo de la Hacienda Pública dispone que en materia tributaria se aplica lo dispuesto en su legislación específica.(...)*

Además, según esa misma sentencia señala, la sentencia de 18 de junio de 2009 del Tribunal Supremo (casación 4124/03 , FFJJ 4º y 5º), recogía también esa misma solución, lo que supone que el propio Alto Tribunal lo identifica como doctrina reiterada.

Por todo ello, a la vista de lo expuesto, este Tribunal cambia su criterio, entendiendo que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente, computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en el presente incidente de ejecución,

#### ACUERDA

**ESTIMARLO PARCIALMENTE**, anulando el Acuerdo de ejecución al objeto de que se acuerde la devolución de los intereses de demora generados por el ingreso tardío de los intereses derivados del ingreso indebido de los pagos fraccionados, de conformidad con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho CUARTO de la presente resolución.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.