

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064926

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1639/2016, de 5 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2304/2015

SUMARIO:

Interés de demora. Abono por la Administración. Interés legal. Cómputo/Plazo. Exclusión del periodo de cómputo de los intereses de las dilaciones producidas en el procedimiento por causa imputable al interesado. Los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron. Según la interpretación combinada de los arts. 26, 32.2 y 150 Ley 58/2003 (LGT), procede concluir que lo que ordena el legislador es que en el periodo de incumplimiento del plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo.

Ingresos indebidos puestos de manifiesto constante un procedimiento de inspección. Naturaleza jurídica y consecuencias en cuanto al inicio del plazo en que se devengan los intereses de demora. La Inspección, al regularizar la situación de la recurrente, modificó la imputación temporal de ciertas partidas integrantes de la base imponible del IS, de modo que se incrementaron las bases de ejercicios anteriores y, correlativamente, disminuyeron las de los ejercicios siguientes. Así las cosas, lo que inicialmente era un ingreso debido, que no ha sido devuelto mediante la aplicación de la mecánica del impuesto -que prevé un periodo de seis meses a partir de la declaración-liquidación-, se ha transformado en un ingreso indebido consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria principal y de su exigibilidad. Pues bien, los ingresos devienen indebidos a partir de ese momento, que es cuando surge el derecho a su devolución; y, en los casos en que la deuda no se devuelve a través de la mecánica del impuesto sino que se determina tiempo después, como es el caso, el carácter indebido del ingreso ha de reconocerse desde que finalizó el periodo de liquidación, produciéndose desde ese momento el devengo del correspondiente interés de demora. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 16 de abril de 2015, recurso n.º 94/2012 (NFJ058537), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 191.4.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 26, 31, 32.2, 56, 150 y 221.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 14, 15 y 16.
RD 939/1986 (RGIT), art. 53.2.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 46 y 139.4.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Mico.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 5 de julio de 2015

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación num. 2304/2015 promovido por la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTERIA S.A. representada por la Procuradora D^a María del Carmen Palomares Quesada y bajo la dirección técnica-jurídica del Letrado D. Antonio Laquidain Hergueta, contra la sentencia dictada el 16 de abril de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 94/2012 en materia de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, régimen consolidado, ejercicios 2001 a 2003, ambos inclusive. La cuantía del presente recurso asciende a 6.519.617,35 euros. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Las liquidaciones objeto de impugnación inicial son las dictadas el 17 de febrero de 2009 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la A.E.A.T., en relación con el Impuesto sobre Sociedades, régimen consolidado, ejercicios 2001, 2002 y 2003.

Las liquidaciones impugnadas eran las siguientes:

En primer lugar, las liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475400, régimen de declaración consolidada, por un importe de cuota de -152.940.865,15 €; intereses de demora: -45.807.884,20 €; total a devolver: -198.748.749,35 €.

Seguidamente la liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475416, régimen de declaración consolidada, grupo 2/82, por un importe de cuota de -12.773.313,03 €; intereses de demora: -36.323,55 €; total a devolver: -12.809.636,58 €.

Por último la liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475425, régimen de declaración consolidada, grupo 2/82, por un importe de cuota: -7.025.180,93 €; intereses de demora: -17.347,32 €; total a devolver: -7.042.528,25 €.

Notificadas todas ellas el 19 de febrero de 2009.

Las cuestiones que se plantean en los referidos acuerdos de liquidación, que, excepto en algún punto concreto, confirman las propuestas de las actas, son las siguientes:

Ejercicio 2001:

1^a) Dotaciones a la provisión genérica por insolvencias por razón de operaciones con entidades vinculadas.

2^a) Dotaciones al fondo para atender compromisos derivados de un programa de incentivación del personal.

3^a) Dotaciones al "Fondo de Antigüedad".

4^a) Aplicación del diferimiento por reinversión - art. 21 LIS - y de los coeficientes de corrección monetaria - art. 15.11 LIS -, así como la disposición transitoria tercera de la ley 24/2001 y de la deducción por reinversión del art. 36 ter de la misma ley 43/1995, a los beneficios obtenidos en la transmisión de inmuebles adjudicados al Banco en pago de deudas.

5^a) Aplicación del diferimiento/deducción por reinversión a los beneficios obtenidos en la transmisión de acciones de sociedades que no alcanzaron el 5% del capital de éstas.

6^a) Tratamiento de los rendimientos derivados de "Eurobonos del Reino de España".

7^a) Dotaciones a provisiones para fondos de "prejubilación".

8ª) Eliminaciones de dotaciones a la provisión de insolvencias efectuadas por sociedades del grupo por razón de operaciones con entidades vinculadas.

9ª) Intereses de demora y carácter de la liquidación.

Ejercicio 2002 :

Se tratan las mismas cuestiones enunciadas respecto a 2001, excepto la enumerada en el punto 5º.

Ejercicio 2003 :

Se tratan las mismas cuestiones enunciadas respecto a 2002 y además la siguiente: Deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica.

Segundo.

Contra los referidos acuerdos de liquidación se interpusieron, el 16 de marzo de 2009 sendas reclamaciones. Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó alegaciones en sendos escritos, presentados todos ellos el 16 de diciembre de 2009.

En resolución de 19 de enero de 2012 (RG. 1852/09; 1853-09 Y 1854-09) el TEAC acordó: 1. Estimar en parte la reclamación nº 1853-09, anulando la liquidación del ejercicio 2003 para que sea sustituida por otra conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho Noveno; y 2. Desestimar las reclamaciones nº 1854-09 y 1852-09, confirmando las liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002 .

Tercero.

Contra la resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2012 el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria promovió recurso contencioso administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección 2ª y resuelto en sentencia 16 de abril de 2015 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal:

Que debemos estimar y estimamos en parte recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., como dominante del Grupo Fiscal 2/82, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente con arreglo a los términos recogidos en el Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, confirmando el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Cuarto.

Contra la referida sentencia la representación procesal del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación, que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por la representación de la Administración General del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 7 de junio de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Quinto.

Los motivos de casación en que se funda el recurso son los siguientes:

Primer motivo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se denuncia que la sentencia impugnada incurre en infracción del ordenamiento jurídico. en concreto infracción del artículo 32.2 de la ley 58/2003 , General Tributaria, del artículo 150-3 de la misma Ley General Tributaria , todo ello en relación con el artículo 3 del Código Civil y con el artículo 12 de la propia ley general tributaria .

Segundo motivo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se denuncia que la sentencia impugnada incurre en infracción del ordenamiento jurídico, en

concreto infracción del artículo 32 de la ley 58/2003 , General Tributaria; de los artículos 31.1 y 221 del mismo texto legal ; del artículo 52.2 del Real Decreto 939/1986, de 2 de abril, Reglamento General de la Inspección y del artículo 191.4 del Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria. todo ello en relación con los artículos 56 y 57 de la misma Ley General Tributaria , así como con los artículos 46 y 139.4 del real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo , texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades.

Tercer motivo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se denuncia que la sentencia impugnada incurre en infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia, configurada por las sentencias de 2 de marzo de 2011 (RJ2011/1895 , recurso de casación 3658/2006), de 5 de mayo de 2011 (RJ/2011/4229 , recurso de casación 2654/2006) y de 11 de mayo de 2011 (RJ/2011/5768 , recurso de casación 1490/2006), entre otras. infracción del artículo 31, así como de los artículos 9 y 14 de la constitución española .

Cuarto motivo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se denuncia que la sentencia impugnada incurre en infracción del ordenamiento jurídico, en concreto infracción del artículo 31.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, en relación con el artículo 139.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades . Igualmente incurre en infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia configurada por las sentencias de 18 de septiembre de 2013 (recurso número 4498/2012), de 6 de noviembre de 2014 (recurso número 3110/2012), y de 5 de febrero de 2015 (recurso número 1933/2013) entre otras. Infracción del artículo 1108 del Código Civil .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por el BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA S.A. la Sentencia dictada con fecha 16 de abril de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo nº 94/2012 , interpuesto por el mismo Banco contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 2012, recaída en los expedientes de reclamación acumulados RG 1854-05, RG 1852-09 y RG 1853-09, promovidos contra los actos de liquidación tributaria dictados por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicios 2001, 2002 y 2003, por importes, respectivamente de 198.748.749,35 euros a devolver, 12.809.636,58 euros a devolver y 7.042.528,25 euros a devolver.

Segundo.

- La infracción que denuncia la recurrente en el primer motivo casacional se produce en el Fundamento Jurídico Tercero, páginas 20 a 24 de la Sentencia de instancia, en relación con la forma y el momento en que se han de computar las dilaciones imputables a la entidad recurrente para ser excluidas del cálculo de los intereses a su favor correspondientes al ejercicio 2001, en la medida en que la Audiencia Nacional considera que "lo lógico, y a falta de previsión legal al respecto" es que tales dilaciones se descuenten al final del procedimiento.

Al objeto de facilitar el entendimiento de la infracción denunciada, resulta imprescindible hacer hincapié en los hechos origen de la presente controversia relativa al cálculo de los intereses de demora respecto de la liquidación de 2001 .

La cuestión planteada no es otra -- dice la recurrente -- que la de determinar cómo y cuándo han de descontarse los días de dilación. A estos efectos recuerda que en el procedimiento de comprobación se reconocieron dilaciones imputables a la entidad recurrente por 361 días. Tales dilaciones se encuentran detalladas en el acuerdo de liquidación donde, una a una, se precisan las fechas, los motivos y las entidades en las que se produjeron. Igualmente se indica, una vez resumidos tales periodos, la conformidad de la representación del obligado tributario con los cálculos efectuados por la Inspección.

En el presente caso, en la propuesta del actuario en el acta, en vez de iniciar el cómputo el día de realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) lo hizo transcurridos los días de dilación, es decir, el 22 de

julio de 2003. El Inspector jefe en el acuerdo de liquidación, sin embargo, toma como "dies a quo", el de realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) y descuenta los 361 días de dilación al final del periodo de la comprobación, es decir, el periodo de cómputo de intereses concluye 361 antes del "dies ad quem" (17 de febrero de 2009), el 21 de febrero de 2008. Y la recurrente propugna un descuento en los respectivos periodos en que se han producido las dilaciones.

Advierte la recurrente que el resultado de efectuar el descuento en uno u otro momento del periodo no es neutro toda vez que los días descontados por la Oficina Técnica satisfacen intereses al 7% mientras que los originalmente descontados por la Inspección en el acta lo hacen al 5,50%. Considera que lo más ajustado sería que las dilaciones se descontasen en las mismas fechas en que se ha producido y no al principio ni al final del periodo de cálculo; ello supondría que, en su caso, desglosados los 361 días de retrasos provocados por la recurrente, corresponden 175 días al ejercicio 2006, 166 al 2007 y 30 días al 2008.

Las consecuencias de uno u otro modo de cómputo dependerán de cada caso concreto, en función, cabe añadir, de cual haya sido la evolución de los tipos de interés aplicables, pues de ser este único, la cuestión carecería de relevancia práctica.

La lógica de esta previsión pretende impedir que recaiga sobre la Administración deudora de los intereses de demora una mayor carga financiera fruto de la prolongación del procedimiento en que se determinan los importes a devolver, por causa de dilaciones imputables al interesado; en ecuánime reciprocidad a lo que sucede cuando la Administración tributaria incumple los plazos legales por causa imputable a la misma, a partir de cuyo momento no se exigen intereses de demora (art. 26.4 y 150.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria).

En relación con los intereses de demora a satisfacer al contribuyente, el artículo 191 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD. 1065/2007, 27 de julio, prevé en su apartado 4:

"4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

- a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) (...)"

Por su parte, el artículo 32 de la Ley 58/2003 (al cual remite también el artículo 221 del mismo texto legal), en relación a la liquidación de los intereses de demora, dispone:

"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 reintegro indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior."

La sentencia de la Audiencia Nacional objeto de impugnación reconoce que el art. 32.2 de la Ley 58/2003 nada dice sobre la forma de hacer efectivo el descontar del periodo de cómputo de intereses los días de dilación, por lo que resulta necesario hacer un análisis de dicho precepto. A tal efecto dice:

"En el artículo referido se desarrolla la segunda de las obligaciones de contenido económico de la Administración Tributaria enumeradas en el artículo 30 y que viene referida a los ingresos que indebidamente hubieran realizado los obligados tributarios con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones.

En el apartado 2 del artículo 32 se señala que en todo caso se abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de reclamarlo el interesado; así mismo establece el momento del inicio del cómputo del interés de demora y su finalización, en los términos que ya hacía el Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria: desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la ordenación del pago de la correspondiente devolución.

En el segundo párrafo de este segundo apartado se da amparo legal a una causa razonable de interrupción del conjunto del plazo del cálculo de intereses para evitar el retraso malicioso o negligente por parte del obligado tributario que pudiera suponer un perjuicio a la Hacienda Pública: no se tendrán en cuenta las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado.

Pues bien, si esa es la filosofía del precepto y la misma inspira el contenido de los artículos 26.4 y 150.3 de la citada norma, cuando la dilación es imputable a la Administración y no al sujeto pasivo como sucede en el caso hoy enjuiciado, al dejar de devengarse intereses a favor de aquella cuando incumple los plazos máximos para notificar las resoluciones o para concluir el procedimiento y el descuento de esos plazos de las dilaciones se hace al final del procedimiento, lo lógico, y a falta de previsión legal al respecto, es aplicar el mismo procedimiento al supuesto de autos".

Aceptamos la tesis de la recurrente de que la interpretación que hace la sentencia recurrida es contraria a lo dispuesto en el art. 32.2 de la Ley General Tributaria .

En primer lugar porque de la literalidad del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria se desprende que los periodos de dilación han de tomarse en consideración cuando se han producido.

Dispone textualmente el precepto que "las dilaciones no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo" . Tal afirmación - como dice la recurrente - sólo puede interpretarse en el sentido de que tales periodos se considerarán en las fechas en que se produjeron. Carece de sentido que una dilación, que no es sino un periodo de tiempo en el que se produce una tardanza, deba de ser computada en un momento distinto a aquél en el que se ha producido. Con esta expresión "las dilaciones no se tendrán en cuenta" el precepto está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo, tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se ha producido.

Así por tanto no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por la Audiencia Nacional en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo. Tal razonamiento se aparta del sentido propio del precepto.

En segundo término, y por lo que respecta a la aplicación analógica de la solución contemplada en los artículos 26.4 y 150-3 de la Ley General Tributaria , ha de indicarse que de dichos preceptos no se deduce, como entiende la Audiencia Nacional, que los descuentos se realicen al final del plazo sino que lo pretendido por el legislador es que los descuentos se computen cuando se producen las dilaciones o los incumplimientos de los plazos.

El artículo 26.4 señala expresamente que no se exigirán intereses de demora "desde el momento en que la Administración incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver", a partir de cuyo momento no se exigen intereses de demora . Es decir, el no devengo de intereses es coincidente con el periodo de incumplimiento. En el mismo sentido el artículo 150.3 de la propia Ley General Tributaria señala que el incumplimiento del plazo de duración determinará que no se exijan intereses de demora "desde que se produzca dicho incumplimiento...", reiterando así la idea anterior, lo que supone que dejan de devengarse intereses a favor de la Administración acreedora a partir de que por causa imputable a ella, se incumple el plazo de dilación del procedimiento.

Ambos preceptos, por tanto, relacionan el periodo en que no se han de devengar intereses con el periodo de incumplimiento.

Lo que ordena el legislador es que en el periodo del incumplimiento de plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo.

Para esta Sala, los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron.

Al estimar el motivo de casación por vulneración del recto sentido del art. 32.2 de la Ley General Tributaria , debe casarse y anularse la sentencia en este punto del cómputo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2001 por ser improcedente la forma de cálculo de los intereses a abonar a la recurrente practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001 y confirmado por la sentencia recurrida.

Tercero.

1. La infracción que se denuncia en el segundo motivo de casación se produce en el Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia de Instancia , páginas 32 a 36, en la medida en que la misma confirma la no liquidación de intereses de demora a favor de la recurrente sobre las cuotas a devolver resultantes de las comprobaciones de los ejercicios 2002 y 2003.

La Inspección, al regularizar la situación de la recurrente, modificó la imputación temporal de ciertas partidas integrantes de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de modo que se incrementaron las bases de ejercicios anteriores (1998 a 2000) y, correlativamente, disminuyeron las de los ejercicios siguientes, entre los que se encuentran los ejercicios 2002 y 2003. Las liquidaciones a ingresar fueron exigidas en su día con intereses de demora, mientras que en las liquidaciones a devolver correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003, objeto de la sentencia que ahora se impugna, la Administración Tributaria rechazó abonar tales intereses, alegando que no se trata de una devolución de "ingresos indebidos" sino una devolución "derivada de la normativa del tributo".

Ya entonces consideró la recurrente que dado que en aquellos ejercicios anteriores sí se exigieron intereses de demora a la entidad bancaria, no reconocerlos después era un atentado a la justicia. Sería una evidente incoherencia que por virtud de la misma actuación inspectora se devenguen intereses cuando la liquidación es positiva, a favor de la Administración, y no se devenguen a favor del contribuyente cuando la liquidación arroja una cantidad a devolver.

El Tribunal Económico Administrativo Central, que había venido reconociendo que en estos supuestos no estamos ante una devolución de oficio, derivada de la mecánica del Impuesto, "sino ante un "ingreso indebido" que se pone de relieve como tal por consecuencia de la regularización inspectora de ejercicios anteriores" (Resolución de 26 de junio de 2008), manifestó que había modificado su criterio para entender ahora que "las devoluciones reconocidas en el seno del procedimiento inspector, sin previa solicitud del obligado tributario, tienen que calificarse como derivadas de la normativa de cada tributo, no procediendo el reconocimiento de intereses de demora".

Para ello, el Tribunal Central reproduce los razonamientos utilizados en una resolución anterior, donde procedió al cambio de criterio, sin refutar los razonamientos de la recurrente. En lo fundamental viene a defender que la parte de la devolución que se corresponde con retenciones y pagos fraccionados soportados y realizados de forma debida, ha de calificarse como derivada de la normativa del tributo, y ello con independencia de que posteriormente al liquidar el tributo, deban ser reintegrados en todo o en parte al contribuyente tal como se dispone en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia de la Audiencia Nacional confirma los razonamientos de la resolución del TEAC al ser claro para la Sala de instancia que no nos encontramos, en ninguno de los casos expuestos, ante una devolución de ingresos indebidos sino ante una devolución de ingresos derivada de la normativa del tributo".

Como pone de relieve la sentencia de 17 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 2155/2011) la controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003, 21 de marzo de 2007, 2 de abril de 2008 y 17 de diciembre de 2012), entre "devolución de ingresos indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes" y que han venido llamándose "devoluciones de oficio".

Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia 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". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.

En cambio, el artículo 32.1 dispone: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios 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". Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria. Y el artículo 14.1.a) del Reglamento de revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005, de 13

de mayo) reconoce el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos a los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Y, en definitiva, como se dijo en la en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente."

Pues bien, la calificación de ingreso indebido tiene como necesaria consecuencia la aplicación del mencionado artículo 32 LGT , que impone su devolución, en el importe realmente ingresado con el devengo del interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado dicho ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas.

En este mismo sentido la sentencia dictada en el recurso 3/2008 (dictada en el recurso de casación en interés de ley) realiza un examen detallado de la evolución de la devolución de ingresos indebidos a lo largo de los diversos preceptos que se le han aplicado y que en relación a la ley 58/2003 señala que: «En la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre [...], se declara, en su artículo 32.2 que "con la devolución de ingresos indebidos, la Administración abonará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma Ley [...], sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite", teniendo en cuenta que "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 orden el pago de la devolución"; y, en su art. 221.2, que "cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido... en virtud de un acto administrativo o una resolución económico administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Y en el Reglamento que ha sido aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (regulador de la revisión en materia administrativa), se declara, en sus arts. 15.1.c) y 16.a) y c), que "el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en virtud... de una resolución judicial firme", estando constituida la cantidad a devolver por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2 de la Ley 58/2003 ".

Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la Administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar.

Por lo tanto, no tiene justificación que el devengo de intereses de demora solo deba computarse desde el momento de la regularización de los ejercicios 2002 y 2003 pues dicha limitación es incompatible con lo señalado por esta Sala en la jurisprudencia citada.

2. En el caso de autos, este razonamiento jurídico de la sentencia recurrida implica la transgresión del art. 31 de la LGT por aplicación indebida. En efecto, tal precepto, que se ocupa de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, no resulta de aplicación ya que en este caso nos encontramos ante la devolución de un "ingreso indebido" y no frente a una devolución derivada de la aplicación del tributo. Lo que se está devolviendo, consecuencia de la regularización inspectora, es la cuota líquida correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003, que fue indebidamente satisfecha en el momento de la declaración-liquidación (25 de julio de 2003 y de 2004, respectivamente).

En las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria.

El artículo 31 de la Ley General Tributaria contempla como devoluciones derivadas de la normativa del Tributo "las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo" para después precisar en el número 2 que transcurrido "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, esta abonará el interés de demora sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite". Este no es el caso, ya que aquí no se está pidiendo la devolución de ninguna retención ni pago fraccionado, lo que se pide es la devolución de una cuota producto de una incorrecta determinación por la Inspección de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades ya que al presentar la declaración-liquidación se pagó más de lo debido aunque lo fuera mediante la aplicación de las retenciones, pagos fraccionados o pagos anticipados realizados con anterioridad. Por ingreso indebido ha de entenderse, según dijimos en la sentencia de 26 de febrero de 2015 (recurso 14/2012), el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación del sujeto pasivo le obligara a hacerlo, pues si fue en cumplimiento de una u otra, el ingreso se considera debido aunque fueran ilegales los actos que los amparaban.

Sostiene la Sentencia de instancia que no nos encontramos ante un ingreso indebido, acudiendo para ello a la enumeración de supuestos contenida en el artículo 221 apartado 1 de la propia Ley General Tributaria . Pues bien, frente a lo afirmado por la Audiencia Nacional en el sentido de que este tipo de devoluciones no tienen encaje en este precepto y que han de postularse a través de los correspondientes procedimientos revisores, hemos de afirmar, en la línea de la sentencia de 17 de diciembre de 2012 , que no es éste el sentido del artículo 221, que ha resultado igualmente infringido, ya que la letra b) del apartado 1 contempla el supuesto del pago excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada entre los que dan lugar a la devolución de ingresos indebidos: "cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación". Es este el caso ante el que nos encontramos, un ingreso indebido que se ha puesto de relieve, varios años después, como consecuencia de la regularización inspectora.

En julio de 2003 y de 2004, cuando se declararon y liquidaron los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a 2002 y 2003, respectivamente, se procedió a abonar la cuota resultante a favor de la Hacienda Pública aunque en parte se hiciera mediante la deducción de las retenciones y pagos fraccionados anteriormente satisfechos. Tales retenciones y pagos fraccionados habrán sido debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, pero han dejado de serlo en el momento de la declaración-liquidación del impuesto. En ese momento, para determinar la deuda, han de descontarse tales ingresos de la cuota por lo que, si el resultado es una cantidad a devolver, tal cantidad constituye un ingreso indebido.

Los ingresos devienen indebidos a partir de ese momento que es cuando surge el derecho a su devolución. Y si la deuda no se devuelve a través de la mecánica del impuesto sino que se determina tiempo después, como es el caso, a través de un procedimiento inspector, el carácter indebido del ingreso ha de reconocerse desde que finalizó el periodo de liquidación.

Corolario de lo que antecede: al encontrarnos frente a un ingreso indebido, la sentencia objeto de recurso habría incurrido en una nueva infracción del ordenamiento al haber dejado inaplicado el artículo 32.2 de la misma Ley General Tributaria , por rechazar el abono de intereses a la recurrente. Recordemos que dicho precepto establece que: " 2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración 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".

Y no solamente está siendo vulnerado dicho precepto al haber resultado inaplicado sino que también ha quedado infringido el artículo 53.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986 , de 25 de abril, aplicable "ratione tempore", que establece lo siguiente refiriéndose a las liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras: "cuando de dicha regularización resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta que se incoe servirá para que la Administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos".

En el mismo sentido el actual artículo 191.4 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección, de 27 de julio de 2007, dispone que "a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Afirma este Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de marzo de 2006 (rec. 5690/2002) que es incuestionable que la permanencia indebida de un dinero ajeno en las arcas del Tesoro supone un enriquecimiento cierto para el Estado, y es por ello que empezarán a devengarse intereses correspondientes desde

el momento en que se haya realizado el pago indebido y moratorios desde el instante en que se declare ese carácter indebido en vía administrativa o judicial".

Lo que inicialmente era un ingreso debido, que no ha sido devuelto mediante la aplicación de la mecánica del impuesto, que prevé un periodo de seis meses a partir de la declaración-liquidación, se han transformado en un ingreso indebido consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria principal y de su exigibilidad.

Así se desprende tanto de lo establecido en el artículo 23 de la Ley General Tributaria , que configura la obligación de realizar pagos a cuenta como un sistema de anticipación de la obligación tributaria principal, para después permitir la deducción de esta última, como de lo dispuesto en el artículo 56 del mismo texto legal , que regula el concepto de " cuota diferencial", concebida como el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta.

Ambos preceptos habrían quedado igualmente infringidos por la interpretación que realiza la Audiencia Nacional, así como también el artículo 46 y el artículo 139.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , donde tras enumerar los conceptos deducibles de la cuota íntegra se establece la obligación de la Administración Tributaria de devolver el exceso que se haya producido.

Por todo ello, debe acogerse también este motivo casacional reconociendo el derecho de la recurrente al abono de los intereses de demora desde que finalizó el periodo de liquidación.

Cuarto.

En atención a todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Banco Bilbao Vizcaya S.A. sin necesidad de analizar el resto de los motivos alegados por la recurrente.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido que debemos estimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal del BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA S.A. contra la sentencia dictada el 16 de abril de 2015 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso 94/2012 , sentencia que anulamos, así como la resolución del TEAC de la que trae causa, reconociendo a la entidad bancaria recurrente el derecho a que se le abonen intereses de demora con arreglo a los criterios sentados en los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero de la presente resolución y ello desde la fecha en que tuvo lugar el ingreso indebidamente efectuado; todo ello sin imposición a la parte recurrente de las costas causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.