

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia:NFJ065562

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 528/2016, de 28 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 514/2014

SUMARIO:

Intereses de demora. Abono por la Administración. *Devoluciones acordadas en un procedimiento de comprobación.* La Administración considera que la mayor devolución que resulta de la comprobación sobre la solicitada por el sujeto pasivo no devenga intereses de demora porque no incurre en mora. La entidad alega que la devolución tuvo su causa en ajustes positivos a las autoliquidaciones de ejercicios anteriores, sobre los que sí se han exigido intereses de demora, por lo que sería incongruente no liquidarlos en la devolución. El TS ha declarado que los intereses se devengan desde que el ingreso fue exigible y no desde el acta [Vid. STS de 2 de marzo de 2011, recurso n.º 3658/2006 (NFJ042069)]. Aunque inicialmente el TEAC [Vid., Resolución de 26 de junio de 2008, RG 4127/2002 (NFJ029746)] consideró que se trataba de devoluciones de ingresos indebidos y no de la normativa del tributo, modificó posteriormente su criterio para calificarlas de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, sin que se reconociesen intereses de demora [Vid., Resoluciones de 17 de febrero de 2010, RG 7260/2008, (NFJ038499), de 30 de junio de 2010, RG 3979/2009, (NFJ040369)]. No obstante, el TS [Vid., STS de 5 de julio de 2015, recurso n.º 2304/2015, (NFJ064926)] en relación con los intereses de una devolución resultante de actuaciones inspectoras afirmó que se trata de ingresos indebidos, pues proceden de retenciones y pagos fraccionados que dejaron de ser debidos a partir del momento en que se presenta la autoliquidación. En consecuencia, procede la estimación del recurso y el reconocimiento de intereses de demora desde la fecha de finalización del plazo para presentar la declaración.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 32, 120 y 221.
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 125 y 191.
RD 1163/1990 (Devolución de ingresos indebidos), art. 7.
RD 939/1986 (RGIT), art. 53.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 139.
Código Civil, arts. 1.100 y 1.108.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 15 y 16.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000514 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06006/2014

Demandante: BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A.

Procurador: JOSE MANUEL VILLASANTE GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiocho de octubre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 514/2014 , se tramita a instancia de BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., entidad representada por el Procurador don José Manuel Villasante García, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 2.594.725,41 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 24 de noviembre de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"A LA SALA SUPLICO que tenga por formalizada demanda en el recurso número 514/2014 contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de junio de 2014, recaída en el expediente RC

678/11, promovida por mi representada contra el Acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 29 de septiembre de 2011, y por devuelto el expediente administrativo, y previos los trámites legales que procedan, dicte en su día sentencia en la que acuerde la nulidad de la resolución impugnada, por ser contraria a Derecho, reconociendo el derecho de mi representada a percibir los intereses de demora correspondientes al total de la devolución acordada por la Inspección de los Tributos del Estado.."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA que tenga por presentado este escrito con sus copias, y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime le recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 28 de mayo de 2015, y finalmente, mediante providencia de 26 de septiembre de 2016 se señaló para votación y fallo el 13 de octubre de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de junio de 2014, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada en impugnación del acuerdo de 29 de septiembre de 2011, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, confirmatorio en reposición de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 y con una cuantía de 2.594.725,41 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: El acuerdo de liquidación referenciado en la cabecera, de fecha 22 de julio de 2011, traía causa de acta de disconformidad A02 71928501, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, incoada el 22 de junio de 2011 a la entidad, como dominante del Grupo Consolidado nº 2/82. En dicho acuerdo de liquidación se determinó una cantidad a devolver por importó de 16.171.596,53 €, de los que 15.691.480,50 € correspondían a la cuota a devolver y 480.115,94 € a los intereses de demora a favor del obligado tributario. En el citado acuerdo se rectificó la propuesta contenida en el acta en lo relativo a los intereses de demora a favor del obligado tributario, que habían sido fijados en el acta en 2.594.725,41 €. La razón de la rectificación se fundamenta en que cuando se trata de devoluciones derivadas de la normativa del tributo no solicitadas por el obligado tributario al tiempo de presentar su autoliquidación, sino reconocidas por la Administración en un procedimiento posterior, no se devengan intereses de

demora a favor del obligado tributario porque la Administración tributaria no ha incurrido en mora respecto a esa devolución, ya que no fue solicitada por el obligado tributario.

En el fundamento de derecho cuarto del acuerdo de liquidación se indicó que el obligado tributario había ingresado, al tiempo de presentar su autoliquidación, determinadas cantidades en las Administraciones de Vizcaya y Navarra y, asimismo, que había solicitado determinadas cantidades a devolver a las Administraciones del Estado, Álava y Guipúzcoa por exceder los pagos a cuenta efectuados en estas Administraciones de la cuota líquida resultante de su autoliquidación.

Como resultado de la regularización practicada, se determinaron unas cantidades a devolver por el concepto de ingresos indebidos en las Administraciones de Vizcaya y Navarra, ya que en dichas Administraciones se había efectuado un ingreso indebido al tiempo de presentar la autoliquidación y, asimismo, se determinó una mayor devolución a la solicitada al tiempo de presentar la autoliquidación a las Administraciones del Estado, Álava y Guipúzcoa.

También se indicaba que parte de esas devoluciones resultantes de la regularización se habían reconocido en el acta de conformidad, modelo A01, núm. 77542854, así como los intereses de demora a favor del obligado tributario que, no obstante, fueron rectificadas mediante acuerdo del Inspector Jefe, de 4 de julio de 2011, notificado el 12 del mismo mes. Asimismo, se indicaba que en el acta de disconformidad, modelo A02, núm. 71928501, se reconoció una cantidad a devolver por importe de 15.691.480,59 euros, adicional a la reconocida en el acta de conformidad, correspondiente al resto de la diferencia entre las cantidades comprobadas y las cantidades autoliquidadas y, asimismo, se reconocieron intereses de demora por importe de 2.594.725,41 euros, que fueron rectificadas en el acuerdo de liquidación, ya que sólo procedía reconocer intereses de demora por los ingresos indebidos realizados en las Administraciones de Vizcaya y Navarra, mientras que por las devoluciones derivadas de la normativa del tributo que correspondían a las Administraciones del Estado, Álava y Guipúzcoa no procedía reconocer intereses de demora a favor del obligado tributario, ya que el reconocimiento del derecho a la devolución se había producido en el propio acto de liquidación y, al no haber incurrido en mora la Administración tributaria, no procedía el devengo de dichos intereses. Todo ello, de acuerdo con los artículos 31 y 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los artículos 125.2 y 191.4 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante Reglamento de aplicación de los tributos).

SEGUNDO: Disconforme con dicho acuerdo, interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de fecha 29 de septiembre de 2011, notificada en fecha 7 de octubre de 2011. En la resolución se ponía de manifiesto que la liquidación del impuesto correspondiente al periodo 2006 originó una cuota líquida inferior al importe de los pagos a cuenta, primero, en la propia autoliquidación del obligado, que como consecuencia de ello solicitó el correspondiente importe a devolver en su propia autoliquidación y lo obtuvo, y, segundo, en la posterior liquidación administrativa derivada del procedimiento de inspección, en la que se determinó un mayor importe a devolver, y la Administración no ha incurrido en mora en ninguno de los dos casos. La devolución derivada de la normativa del tributo se ha determinado en el curso del procedimiento de inspección, por lo que solo sería procedente satisfacer intereses de demora sobre dichas cantidades en caso de que la Administración tributaria hubiera incumplido el plazo establecido en la ley para terminar este procedimiento. En el presente caso, sólo procedería satisfacer intereses de demora sobre la cantidad a devolver derivada de la normativa del tributo si la terminación del procedimiento de inspección se hubiese producido después de transcurridos 24 meses desde su inicio, una vez descontadas las dilaciones e interrupciones, dado que el plazo inicial de 12 meses fue ampliado por otro periodo de 12 meses. En el presente caso, la autoliquidación del obligado tributario también fue incorrecta, por ello, se determinó una cantidad a devolver derivada de la normativa del tributo inferior a la procedente. El derecho a esa mayor devolución se ha determinado en el curso del procedimiento de inspección y, aunque se trate de un procedimiento iniciado de oficio, a diferencia del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, que se inicia a instancia del obligado, del referido procedimiento de inspección no puede resultar un trato más beneficioso para el obligado tributario que el que hubiese resultado de ser el propio obligado quien solicitase la rectificación de su autoliquidación por considerar que había perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

TERCERO: Contra la resolución del recurso de reposición la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 28 de octubre de 2011.

Puesto de manifiesto el expediente, la interesada manifiesta que el único motivo de disconformidad es el cálculo de los intereses de demora, consistiendo la pretensión en que se reconozcan los intereses determinados en

el Acta de inspección y basa la reclamación, en síntesis, en que la falta de reconocimiento de unos intereses supone un atentado a las ideas de equilibrio entre Administración y administrados, al principio de no discriminación y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. A su entender, resulta una incongruencia no liquidar intereses de demora a su favor sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación del ejercicio 2006, siendo que dicha devolución trae su causa en los ajustes positivos efectuados por la Inspección a las autoliquidaciones de ejercicios anteriores, sobre los que sí se han exigido intereses de demora a la entidad hasta su ingreso. Tales ajustes, siendo de naturaleza temporal revirtieron en los ejercicios siguientes, dando lugar a una cuota a devolver en el ejercicio 2006.

Señala que el propio TEAC había reconocido expresamente, en otro caso similar, que se trata de un caso de "ingreso indebido", puesto de manifiesto como consecuencia de la regularización inspectora, reconociendo a la interesada el derecho a la obtención de los intereses sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación del ejercicio 2000 (R.G. 1268-06).

Añade que conoce que el TEAC ha modificado su criterio al respecto, pero que hay que tener en cuenta ahora los nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto. Así, la Sentencia de 2 de marzo de 2011 afirma claramente que "no se ve razón para que en un supuesto como el descrito los intereses de la Administración y los del obligado tributario sigan cauces distintos. Es decir, la regularización favorable a la Administración opera desde que vence el periodo voluntario de pago del impuesto; la favorable al administrado, por contraposición se demora a un momento muy posterior, que ni siquiera es el fijado con carácter general por las leyes de cada tributo para las devoluciones". A lo que añade que "la naturaleza indemnizatoria de los intereses hace procedente, aunque no exista precepto que así lo establezca, que la cantidad a devolver devengue intereses desde el momento en que estos eran exigibles y no desde el acta." Y en sentido similar, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 y 11 de mayo de 2011, estimatorias de las pretensiones de los contribuyentes en cuanto al período de cálculo de los intereses en las devoluciones.

Para la entidad, estamos frente a un ingreso indebido porque al declarar y liquidar el impuesto el pago efectivamente realizado fue superior al debido. Por tanto, debe reconocérsele el derecho a la percepción de intereses de demora desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del Impuesto sobre Sociedades.

CUARTO: En fecha 5 de junio de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó la reclamación económico administrativa, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Disconformidad respecto de la no liquidación de intereses de demora a favor de mi representada sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación.

Expone que la resolución impugnada viene a asumir el criterio contenido en el acto de liquidación que ha venido a distinguir entre unas cantidades a devolver que se consideraría proceden de "ingresos indebidos" (los relativos a las Administraciones de Vizcaya y Navarra) y otras, las del importe principal, que se considera que lo son por el concepto "devoluciones de la normativa del tributo" (los correspondientes al Estado y a los territorios de Álava y Guipúzcoa). En este último caso no se reconocen intereses de demora.

La resolución recurrida defiende que la parte de devolución que se corresponde con retenciones y pagos fraccionados ha de calificarse como derivada del tributo y ello con independencia de que posteriormente, al liquidar el tributo, tales cantidades hubieran debido ser reintegradas en todo o en parte al contribuyente en aplicación del Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades, conclusión rechazada por la parte por los siguientes motivos:

1) Nos encontramos frente a una devolución de un "ingreso indebido", no frente a una devolución "derivada" de la normativa.

Para la actora, el criterio de la Administración, basado en dos sentencias del T.S. es justamente el contrario, citando al respecto la STS de 2 de abril de 2008, RC 5682/2002, pues nos encontramos ante un error de derecho padecido por el contribuyente al presentar su declaración dando lugar a que la Administración no devuelva toda la cantidad a que estuviera obligada, lo que no es otra cosa que un ingreso indebido.

Estamos ante un ingreso indebido porque, al declarar y liquidar el impuesto, el pago efectivamente realizado fue superior al debido, y a partir de este momento la Administración dispone de una cantidad que no es suya, situación que se produce con la liquidación de impuesto, con independencia de que lo pagado indebidamente traiga su origen en los anticipos en que consisten las retenciones y pagos a cuenta. Invoca el artículo 221 de la Ley 58/2003, L.G.T.

2) La falta de reconocimiento de los intereses supone un atentado contra el más elemental principio de justicia, dado que la devolución acordada trae su causa inmediata en los ajustes positivos efectuados por la Inspección a las autoliquidaciones referidas a ejercicios anteriores sobre las que sí se han exigido intereses de demora, hasta el momento de su ingreso, más aún cuando el TEAC reconoció la pretensión de la actora en el ejercicio 2000. Invoca los artículos 10 y 11 de la Ley 1/98, de 26 de febrero .

3) Se están vulnerando los artículos 32.2 y 221.5 de la L.G.T ., así como el artículo 191.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Señala que los artículos invocados por el TEAC, artículos 31 y 124 a 127, LG.T . no contemplan este supuesto pues se refieren a procedimientos incoados mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, lo que no es el caso. El escrito rector hace referencia al principio de "íntegra regularización".

4) La nueva significación jurídica de los intereses de demora.

Cita la STS de 30 de marzo de 2016 .

Si al incoar las Actas correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999, se ha exigido el pago de los correspondientes intereses de demora, igualmente al incoar las Actas relativas al ejercicio 2006, se deben calcular los intereses de demora a satisfacer a su representada con el mismo criterio.

5) La Jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina manifestada por el TEAC.

Invoca diversas Sentencias del T.S. y de ésta Sala, así como la resolución del TEAC de 26 de junio de 2008, que estimó idéntica pretensión de la parte respecto del ejercicio 2000, así como otras resoluciones del citado órgano no administrativo.

6) El posterior cambio de criterio por parte de la Administración actuante.

El acuerdo de 25 de enero de 2013 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que contraviniendo lo resuelto en relación con el Acta de disconformidad, estima el recurso de reposición planteado y procede a practicar liquidación de intereses a favor del contribuyente respecto de la devolución propuesta.

Tercero.

La resolución del TEAC aborda, para desestimarla, la pretensión de la recurrente en sus Fundamentos de Derecho Segundo a Sexto.

Pues bien, en dicha resolución, Fundamento de Derecho Sexto, se indica que el criterio sostenido por la Administración ya se había aplicado a la reclamante en la resolución del citado órgano administrativo de fecha 19 de enero de 2012 (R.G. 1852-09), resolución enjuiciada por esta Sala y Sección en su sentencia de 16 de abril de 2015, recurso 94/2002 , que en su Fundamento de Derecho Cuatro, desestimó idéntica pretensión a la hoy suscitada:

" CUARTO .- El siguiente versa sobre la disconformidad respecto de la no liquidación de intereses de demora a favor de la recurrente sobre las cuotas a devolver resultante de las comprobaciones de los ejercicios 2002 y 2003.

La resolución recurrida en el Fundamento de Derecho Décimotercero se pronuncia respecto de este motivo, en los siguientes términos:

" DÉCIMOTERCERO.- La segunda cuestión que se debate en relación con los intereses de demora, es la procedencia o no de liquidarlos sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación en los ejercicios 2002 y 2003.

La Inspección, al regularizar en sucesivas comprobaciones la situación del contribuyente, modificó la imputación temporal de ciertas partidas integrantes de la BI del Impuesto, de modo que se produjeron efectos de carácter positivo (aumento de la BI) en ejercicios anteriores a los que comprobados (básicamente, los ejercicios 1998 y 1999) y, correlativamente, de carácter negativo (disminución de la BI) en los ejercicios 2002 y 2003.

Considera la reclamante que, dado que en aquellos ejercicios anteriores sí se exigieron intereses de demora a la entidad, no reconocerlos ahora es un atentado a la justicia. Además cita en defensa de su tesis la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de junio de 2008, recaída en la reclamaciones acumuladas

(RG 1268, 1269 y 1270/06), interpuestas por la misma entidad en relación con la comprobación de los ejercicios anteriores, planteándose esta misma cuestión en relación con el ejercicio 2000 y siendo estimada por el Tribunal, que en el apartado 1º del Fundamento de Derecho Tercero exponía:

"La cuestión que se suscita no ha sido pacífica ni aquietada, ni legal ni jurisprudencialmente. Sin embargo, lo cierto es que la evolución legislativa ha discurrido, como dice la E. de M. de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en el sentido de "profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes".

Este mismo Tribunal Central ha evolucionado en sus criterios, pero en el presente pueden destacarse las siguientes resoluciones:

- R.G. 3754-04, de 8 de noviembre de 2006, en la que se afirma que si como consecuencia de la regularización inspectora de un ejercicio anterior, en el siguiente disminuye la BI y surge un derecho a devolución (porque si no, habría una duplicidad de pago), estamos ante una devolución de ingresos indebidos - art. 7.1.a) del R.D. 1163/1990 y O .M. de 22 de marzo de 1991-, con derecho a percibir intereses de demora desde la fecha del ingreso.

- R.G. 2467-04, de 28 de febrero de 2008 (que a su vez cita a RG. 2376-04 y R.G. 1049-06, ambas de 5 de diciembre de 2007), relativas a diversos supuestos de devolución, en los que como cantidad base para el cálculo de intereses a favor del contribuyente se tomaba sólo la cuota diferencial ingresada con la correspondiente autoliquidación, sin reconocer interés alguno en relación con la parte de la cantidad a devolver correspondiente a las retenciones soportadas y pagos fraccionados realizados.

Este Tribunal declaró que "atendiendo a la naturaleza indemnizatoria de los intereses, que compensa la disposición por una parte de una determinada cantidad de dinero por tiempo superior al debido, en casos como el que nos ocupa la Administración sí debe abonar intereses al contribuyente a partir del día en que concluía el plazo de la Administración para practicar dicha devolución si la misma hubiera sido solicitada por el contribuyente en la correspondiente autoliquidación".

Realmente, el supuesto que aquí consideramos no es, como quiere el acto de liquidación, un caso de "devolución de oficio" por la mecánica del Impuesto, sino un ingreso indebido que se pone de relieve como tal por consecuencia de la regularización inspectora de los ejercicios anteriores (como dice la reclamante, la situación sería la misma aunque no se le hubiesen hecho retenciones ni hubiera hecho pagos fraccionados). Y es de recordar que según el art. 53.2 del RGIT de 1986 , cuando de la 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".

Por su parte, el art. 191.4 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RGPGIT), de 27 de julio de 2007, dispone:

"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 ."

Este último precepto de la LGT dice:

"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."

Finalmente, afirma el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso nº 5690/2002):

"Al efecto, es evidente que se hubiera producido un enriquecimiento por parte de la Administración desde que tuvo lugar el ingreso indebido si sólo se debieran intereses de demora a partir del reconocimiento del mismo (o del instante indicado en el artículo 104.2 de la LJCA 29/1998), pues, como ya se ha venido apuntando, entre este último momento y aquel en que se realizó el ingreso indebido puede mediar un lapso de tiempo más o menos extenso, y, aunque no cabe extender a ese período el devengo de intereses propiamente moratorios, 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".

En definitiva es preciso dar la razón en este extremo a la reclamante, solucionando así la evidente incoherencia de 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.

Sin perjuicio de que el tema de fondo suscitado es el mismo, ha de hacerse alusión a la situación planteada en cada uno de los dos ejercicios:

Respecto al ejercicio 2002, el acuerdo de liquidación, que confirma en este punto la propuesta del acta, sostiene que no procede calcular intereses sobre la cifra total a devolver resultante de la regularización, sino sobre 630.295,04 €, que es la cifra que correspondería a la devolución derivada de la solicitud de rectificación de la declaración del IS de 2002 presentada por la representación del grupo el 23 de octubre de 2007, que implicaba una mayor devolución a su favor.

Frente a ello la entidad sostiene que procede reconocer intereses de demora desde que finalizó el plazo de pago en período voluntario del IS 2002 y sobre la cuantía a devolver derivada de la regularización ya que conforme a la referida resolución del TEAC, se trata de un ingreso indebido y no de una devolución derivada de la normativa propia de la aplicación del tributo.

Por lo que se refiere al ejercicio 2003, el acuerdo liquidatorio, que también aquí confirma la propuesta del actuario, considera que no procede calcular intereses de demora sobre la cuantía total a devolver derivada de la regularización, sino sólo respecto de las cuotas a devolver a las Administraciones tributarias de Álava y Guipúzcoa, que son las únicas que procede enmarcar en el supuesto de devolución de ingresos indebidos.

La entidad manifiesta la misma discrepancia que respecto al ejercicio 2002, y consiguientemente la misma pretensión de reconocimiento de intereses. Sostiene, en síntesis, que la base de cálculo de los intereses debería ser también la cantidad que debería haber sido devuelta de haber liquidado el Impuesto conforme al criterio inspector, y que en la referida resolución de 26 de junio de 2008 el TEAC reconoció expresamente que se trataba de un ingreso indebido que se había puesto de manifiesto como consecuencia de la regularización inspectora de ejercicios anteriores.

Centrada así la cuestión ha de exponerse que, con posterioridad a la referida resolución de 26 de junio de 2008, este Tribunal Económico Administrativo Central ha modificado el criterio vertido en ella, pasando a sostener reiteradamente que estas devoluciones reconocidas en el seno del procedimiento inspector, sin previa solicitud del obligado tributario, ya en su autoliquidación ya en rectificación posteriormente solicitada, como son los casos aquí examinados, habían de calificarse como derivada de la normativa de cada tributo, no procediendo el reconocimiento de intereses de demora. Entre otras resoluciones cabe citar, las de 17 de febrero de 2010 (RG 7260/2008), de 30 de junio de 2010 (RG 3979/2009) y 13 de abril de 2011 (RG 3778/2009). Por razones de unidad de doctrina conviene transcribir lo expuesto en el Fundamento de Derecho Sexto de la última de las citadas:

(...)

En cuanto a esta liquidación de intereses alega el contribuyente que la base de cálculo de los mismos no debió ser solo la cantidad indebidamente ingresada con la presentación de la autoliquidación, sino también la cantidad que le debería haber sido devuelta de haber autoliquidado el interesado conforme al criterio inspector.

Pues bien, respecto de dicha pretensión hay que comenzar diferenciando entre dos tipos de devoluciones: las derivadas de la normativa de cada tributo y las de ingresos indebidos. A una y otra se refiere la LGT en los términos siguientes:

Artículo 31.1.- "Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo".

Artículo 32.1.- "La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente 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".

En nuestro caso la parte de devolución que asciende a 1.462.981,89 € ha de calificarse como derivada de la normativa del tributo pues se corresponde con retenciones y pagos fraccionados soportadas (las primeras) y

realizados (los segundos) de forma debida, esto es, siguiendo las normas que al respecto establece la ley con independencia de que posteriormente, al liquidar el tributo y ejercicio, los mismos deban en todo o parte ser reintegrados al contribuyente tal y como dispone al respecto el artículo 139.2 del RD 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a tenor del cual: "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, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, 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".

Y la regularización del abono de intereses de demora al contribuyente con motivo de devoluciones derivadas de la normativa del tributo está contenida en los artículos 31.2 LGT y 139.4 TRLIS en los términos siguientes: Art. 31.2 LGT .

"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".

Art. 139.4 TRLIS

Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo [6 meses desde el final del plazo de presentación de la autoliquidación o desde la presentación extemporánea de la misma] sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenación de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame".

Así pues, calificada la devolución objeto de controversia conforme a lo dicho anteriormente (devolución derivada de la propia normativa del impuesto reconocida por la Inspección en el seno de un procedimiento inspector) se han de resaltar, además de lo expuesto, las siguientes ideas ya señaladas por este Tribunal en el fundamento jurídico octavo de su resolución de 17-02-2010 (RG 7260/08), ideas plenamente aplicables al caso que nos ocupa:

«... en palabras de nuestro Tribunal Supremo, Sentencia de 4 de marzo de 1992 , "...Queda claro que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria".

Es necesario por tanto, que exista un "incumplimiento de una obligación de dar" para que surja la necesidad de reparar dicho incumplimiento a través del abono de intereses de demora.

Y ello no podría ser de otro modo, las normas de Derecho común en las que encuentran su raíz profunda los intereses de demora, establecen que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriera en mora, la indemnización consistirá en el pago de los intereses de demora (artículo 1.108 del Código Civil) y de conformidad con el artículo 1.100 del Código Civil , incurren en mora los obligados a entregar alguna cosa desde que el acreedor lo exija judicial o extrajudicialmente, sin que sea necesaria esta intimación, cuando la Ley lo declare así expresamente.

La Administración tributaria no puede incumplir, como pretende el interesado, el día 26 de enero de 2006 la obligación de satisfacer una "devolución" que fue determinada por la propia Inspección de los Tributos el día 5 de septiembre de 2008.

En estos casos (cantidades que resultan a devolver fruto de la actuación inspectora, sin previa solicitud del contribuyente), la Administración tributaria no incurre en mora, puesto que:

No ha existido una previa solicitud de devolución por parte del contribuyente; de lo que deriva:

-Que no resulte aplicable el plazo de 6 meses para efectuar la devolución (recordemos que el mismo se computaba desde la solicitud de devolución presentada por el contribuyente, la autoliquidación).

-Y que la falta de pago, el día 26 de enero de 2006, del importe de la devolución no pueda atribuirse a una "causa imputable" a la Administración tributaria.

Finalmente, tampoco cabe aludir a la reciprocidad de las obligaciones o las prerrogativas administrativas o a la desigualdad existente, en lo que respecta al devengo de los intereses de demora, entre la obligación del

contribuyente de ingresar la deuda tributaria, y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, puesto que la ley establece el mismo régimen para ambas; ambas son obligaciones ex lege, que tienen fijado un plazo de cumplimiento, cuya inobservancia origina la obligación de abonar intereses de demora, y siendo el tipo de interés el mismo, para cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria que incurra en mora.

Además de lo expuesto hasta ahora y a la vista de lo alegado por el interesado, que parece confundir las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo con las devoluciones de ingresos indebidos, hemos de aclararle que, además de tratarse de conceptos distintos, en el primer caso, los intereses tienen por objeto Indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras que los intereses de demora de los ingresos indebidos, tienen 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.

Por consiguiente, en el caso de "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" determinadas o reconocidas por la Administración tributaria, sin previa solicitud del obligado tributario, a través de autoliquidación o una solicitud de rectificación de autoliquidación (...), la Administración tributaria sólo deberá abonar intereses de demora cuando incurra en mora (es decir, cuando no pague dentro del plazo general para hacer efectivas las obligaciones públicas, artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), cuyo cómputo se inicia desde la fecha de reconocimiento de la obligación (el 5 de septiembre de 2008), todo ello de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 de la Disposición Adicional Quinta del RD 1163/1990, de 21 de septiembre (en vigor en virtud del apartado 1 b) de la Disposición Derogatoria Única del RD 520/2005), y con la Orden de 22 de marzo de 1991, por la que se desarrolla el RD 1163/1990, en la parte que se encuentra en vigor».

Finalmente indicar, aunque no resulte aplicable al caso "ratione temporis", que el artículo 125.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD.1067 (sic)/2007 - RGGI) dispone que:

"Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud".

Como se desprende de todo lo anterior sería el retraso por la Administración en proceder a la devolución de las cantidades reconocidas en la liquidación administrativa el que generaría el derecho del contribuyente al abono del interés de demora, circunstancia que no se había producido en el momento en que se giró la liquidación impugnada, que es precisamente la que marca el inicio del mencionado plazo para proceder a la devolución de oficio, ni se alega se produjera con posterioridad."

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, ha de reputarse conforme a derecho el cálculo de los intereses de demora hecho en los acuerdos liquidatorios impugnados, por lo que han de confirmarse en este punto ".

Con carácter previo al examen del motivo, debemos reproducir los términos de la sentencia de esta Sala de 26 de febrero de 2015, dictada en el recurso 14/2012 , en la que nos referíamos al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, declarando:

"Como señala la STS de 15 de noviembre de 2012, RC 743/2010 , F.J. 5º, aunque el artículo 221 de la LGT de 2003, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como uno de los especiales de revisión, se trata realmente de un procedimiento de gestión en el que, eso sí, debe dictarse una resolución declarativa de la existencia de un ingreso indebido.

Y es que resulta preciso señalar que por ingreso indebido ha de entenderse 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.

Esta afirmación se confirma al examinar los supuestos en que procede dicha devolución de ingresos indebidos enumerados por el apartado 1, del artículo 221, que cita los siguientes:

- a) Duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Pago excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada.
- c) Ingreso de deuda o sanciones prescritas.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

En caso de que el ingreso se hubiera efectuado en virtud de una autoliquidación, el propio artículo 221 apartado 4, precisa que la solicitud de devolución deberá efectuarse postulando la rectificación de aquella de acuerdo con el artículo 1203 de la Ley. Volveremos sobre este artículo posteriormente .

En resumen, la solicitud de devolución de un ingreso efectuado en virtud de esos actos debe postularse a través de los correspondientes procedimientos revisores que los declaren no ajustados a derecho, reconociendo, subsiguientemente, el derecho a la devolución. Ello explica que los supuestos enumerados en el artículo 221 tengan en común el tratarse de ingresos que se efectuaron sin que fueran exigidos ni por los actos de la Administración ni por actuaciones del particular.

La Jurisprudencia distingue entre la devolución directa (para ingresos indebidos "ab origine") e indirecta (para los que devienen indebidos al anularse la norma o acto en virtud del cual se efectuaron), siendo los primeros los que pueden y deben acudir a este procedimiento de revisión para que se reconozca el derecho a su devolución (SSTS, de 26 de julio de 1993 y 10 de junio de 1994). Para los restantes, habrá de impugnarse en plazo el acto que los exigía o acudir a los procedimientos especiales de revisión distintos de este (SSTS, de 17 de diciembre de 2002 , 20 de enero y 16 de marzo de 2004), incluso si se pretende la devolución por haberse anulado la norma que amparaba el acto (STS. de 1 de junio de 2002).

Por su parte, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 dispone:

"3. 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.

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.

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."

De este precepto, se deriva claramente que si la rectificación de una liquidación da lugar a una devolución, se distingue entre devoluciones derivadas de una normativa y las derivadas de ingresos indebidos; en el primer caso se devengarán intereses solo si la Administración no efectuara la devolución en el plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud de rectificación; en el segundo, los intereses a liquidar serían los devengados desde el momento en que se realizó el ingreso...".

Para una mejor comprensión de la cuestión objeto de debate debe precisarse que en cuanto al ejercicio 2002, la recurrente en el marco de las actuaciones de comprobación tributaria desarrolladas en relación con el Grupo 2/82, presentó una solicitud de rectificación de la declaración inicialmente presentada, lo que motivó que el acuerdo de liquidación reconociera intereses a su favor respecto de aquella parte de la cuantía a devolver que correspondería a la solicitud de rectificación presentada, que la Inspección fijaba en 630.295,04 euros.

En cambio, respecto del resto de la cifra a devolver, citando el artículo 120.3 de la actual LGT , la Administración no considera procedente abonar interés alguno pues al no existir solicitud de rectificación no se iniciaba el plazo para ordenar la devolución cuyo incumplimiento determinaba el devengo de dichos intereses.

En el ejercicio 2003, en el que la Administración rectifica de oficio la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, no nos encontramos ante una devolución de ingresos indebidos, sino ante una devolución de unas cuotas que procede devolver como consecuencia de la regularización, las cuotas a devolver al Estado y a los territorios de Vizcaya y Navarra, que corresponden a cantidades que en su momento fueron ingresadas debido a la aplicación de la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de las consideraciones, la Sala debe confirmar con los razonamientos de la resolución recurrida, al ser claro 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 de cada tributo.

Y si esa es la conclusión, la lógica consecuencia de ello es que solo se satisfagan intereses de demora cuando la Administración incurra en mora, artículos 31.2 LGT y 139.4 del TRLIS, lo que en absoluto se denuncia.

Finalmente, en cuanto a la posible desigualdad entre la obligación del contribuyente de ingresar la deuda tributaria y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo,

hacemos nuestras las argumentaciones de la resolución recurrida, puesto que en dichos casos la ley establece el mismo régimen: ambas son obligaciones ex lege, que tienen fijado un plazo de cumplimiento, cuya insolvencia origina la obligación de abonar intereses de demora, siendo el tipo de interés el mismo, para cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria que incurra en mora.

Añadir al respecto que el TEAC explica perfectamente en su resolución el cambio de criterio adoptado en el caso de autos, como ha quedado reseñado, y que la jurisprudencia citada por la recurrente en ningún caso hace referencia a la devolución de intereses derivada de la normativa propia de cada tributo.

Lo mismo sucede, aunque la parte no la indique, en la STS de 17 de diciembre de 2012, RCU 2155/2011

El que la Inspección hubiera seguido distinto criterio - en el ejercicio 2006- al manifestado por esta Sala, que confirma el del TEAC, no altera las conclusiones obtenidas pues no cabe la "igualdad en la ilegalidad" principio proscrito por el T.C. entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006 de 19 de junio ."

Ahora bien, esa sentencia, ha sido casada por el T.S. en STS de 5 de julio de 2015, RC 2304/2015 , en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se estima la pretensión actora -idéntica a la hoy planteada- en los términos que esta Sala debe reproducir por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica. Esta sentencia se pronuncia expresamente sobre los intereses derivados de una devolución resultante de las actuaciones inspectoras:

"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 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 inaplicable 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."

En suma, procede estimar el único motivo del presente recurso, basado en que el carácter indebido del ingreso ha de reconocerse desde que finalizó el periodo de liquidación, pág. 8 del escrito rector, siendo de destacar que en el Acuerdo de 25 de enero de 2013, del Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario de la Delegación de Grandes Contribuyentes, relativo al Acta de conformidad incoada a la recurrente con número 77542854, respecto del periodo que nos ocupa, 2006, se reconoció también la pretensión hoy enjuiciada.

Cuarto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA de 1998 procede imponer las costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual

anulamos, por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho a la recurrente a percibir los intereses de demora correspondientes al total de la devolución acordada por la Inspección de Tributos del Estado, y ello desde que finalizó el periodo de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2006, con imposición de costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

CONCURRENTE QUE PRESENTA EL PRESIDENTE DE LA SECCIÓN SEGUNDA DON JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ A LA SENTENCIA DE ESTA SALA, DE 20 DE OCTUBRE DE 2016, DICTADA EN EL RECURSO 514/2014.

Me remito a todos los efectos al voto particular emitido a la sentencia de esta Sala y Sección, de 28 de octubre de 2016, dictada en el recurso 13/2013, aunque sea a meros efectos dialécticos y a fin de no incurrir en incongruencia extra petita.

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.