

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

Referencia: NFJ075084

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2392/2016

**SUMARIO:**

**Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS.** *Devolución de la cuota del pago fraccionado e intereses de demora.* En virtud de lo dispuesto por el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), puede apreciarse que si la rectificación de la liquidación da lugar a una devolución, la Ley distingue entre las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las devoluciones de ingresos indebidos: en el primer caso se devengarán intereses sólo si la Administración no efectuara la devolución en el plazo de seis 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.

En el caso que nos ocupa, incumplió el obligado tributario la obligación de efectuar el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2001. La referida liquidación del pago fraccionado era a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2001, de manera que tendría la consideración de deducción en la cuota de dicho Impuesto por lo que, si los ingresos a cuenta hubieran superado tal importe de la cuota del Impuesto, procedería la devolución de oficio. De lo expuesto se desprende que, incumplida la obligación de realizar el pago fraccionado por el importe que posteriormente se liquidó, no existía por dicho importe ingreso a cuenta practicado que se pudiese deducir de la cuota de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2001 presentada. Si el pago fraccionado se hubiera practicado por el importe controvertido, hubiera resultado un mayor importe a devolver que se hubiera devuelto de oficio por la Administración, naturalmente previa comprobación de la realidad del mismo. Como el pago fraccionado no se realizó, la autoliquidación no debía contemplar dicho importe como deducible de la cuota. Posteriormente, cuando la Administración ejecuta la sentencia del Tribunal Supremo liquidando el pago fraccionado que no se había ingresado en su momento, es cuando vuelve a tener sentido la mecánica del Impuesto, trasladado al único momento en que podía hacerse efectiva, es decir, cuando se ingresa el importe del pago fraccionado, aunque lo haya sido exigido mediante liquidación de la Administración, pues sólo entonces surge la posibilidad de deducirlo de la cuota del ejercicio, si bien, transcurrido el plazo de declaración, habría de hacerse mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Pues bien, dado que nos hallamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, y teniendo en cuenta lo previsto en el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), a partir de la presentación de la solicitud de rectificación comienza a contar el plazo de seis meses, y no habiendo sido efectuada la devolución habiendo transcurrido dicho plazo, procederá el abono de intereses de demora. En otras palabras, el ingreso del importe de la liquidación administrativa se califica como derivado de la mecánica del impuesto al ir referida a un pago fraccionado «debido», por lo que no se le abonarán intereses salvo exceso del plazo de 6 meses a contar desde que se solicitó la devolución, una vez ingresada la liquidación provisional, hasta que se le devolvió el principal. Otra conclusión que reconociese el derecho a percibir intereses de demora desde el momento mismo en que se efectuó el ingreso tardío del pago fraccionado, haría de mejor condición a quien incumplió inicialmente la obligación de efectuar el pago fraccionado, pues, de haberlo hecho cuando procedía y deducido normalmente en su declaración no hubiera tenido derecho a percibir intereses por el tiempo transcurrido entre la solicitud de esta devolución en su autoliquidación y su efectiva devolución, siempre que no hubiese excedido de seis meses, mientras que en el caso aquí planteado, de incumplimiento inicial, el pago atrasado daría derecho a intereses de demora desde el momento mismo del ingreso. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 120 y 221.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 18-12-2015, relativa al expediente 28/11650/12, referida al Acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación dictado por la Delegación Especial de Madrid, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.-

Con fecha 06-05-2002 se notificó al obligado tributario liquidación provisional por falta de ingreso del primer pago fraccionado del ejercicio 2001 (vencimiento 20-04-2001) por importe de 252.330,86 euros (237.636,46 euros correspondientes al pago a cuenta + 14.694,90 euros correspondientes a los intereses de demora).

#### Segundo.-

Disconforme el interesado con la anterior liquidación interpuso ante la Administración recurso de reposición, que fue desestimado mediante Acuerdo de fecha 06-09-2002.

Contra dicho Acuerdo desestimatorio interpuso el interesado ante el TEAR de Madrid la reclamación económico-administrativa nº 28/18489/02 que fue desestimada mediante resolución de fecha 24-05-2005.

Disconforme el interesado con la anterior resolución interpuso recurso contencioso-administrativo nº .../05 ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que también fue desestimado mediante sentencia de fecha 17-07-2008.

Finalmente, disconforme el interesado con la anterior sentencia, interpuso frente a la misma recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo que también fue desestimado mediante sentencia de fecha 16-07-2009, ejecutada por la Dependencia de Recaudación el 09-05-2011, notificándose el Acuerdo de ejecución al contribuyente el 17-05-2011.

Con fecha 18-05-2011 se presentó ante la Dependencia Regional de Recaudación solicitud de ejecución de sentencia, revisión de liquidaciones tributarias, compensación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 a devolver, aplicación de aval bancario para su pago, cancelación de todos los expedientes correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del año 2001 y devolución del resto del aval.

#### Tercero.-

En lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, con fecha 25-07-2002 presentó el obligado tributario declaración con un importe a ingresar de 0,00 euros.

#### Cuarto.-

Con fecha 24-07-2006 presentó el interesado nueva autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 solicitando un importe a devolver de 252.330,86 euros correspondientes al primer pago fraccionado del ejercicio 2001.

#### Quinto.-

La solicitud indicada en el apartado CUARTO anterior nunca fue objeto de respuesta alguna por parte de la Administración.

#### Sexto.-

Con fecha 24-06-2011, esto es, una vez ejecutada la STS referida a la liquidación provisional girada por el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, presentó el interesado escrito ante la Administración solicitando que se reconociera el derecho de la sociedad a la devolución de los 252.330,86 euros más los intereses de demora devengados a su favor.

#### **Séptimo.-**

Con fecha 17-03-2012 se notificó al interesado propuesta de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación desestimando la referida solicitud al haber prescrito su derecho a la devolución.

#### **Octavo.-**

Sin que fueran presentadas alegaciones, con fecha 17-04-2012 se dictó Acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación desestimando la referida solicitud conforme a la propuesta.

#### **Noveno.-**

Disconforme el interesado con el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, interpuso con fecha 23-04-2012 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/11650/12.

#### **Décimo.-**

Con fecha 18-12-2015, notificada al interesado el 22-01-2016, dictó el TEAR resolución desestimando la reclamación interpuesta.

#### **Décimo primero.**

Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso con fecha 12-02-2016 ante este TEAC el recurso de alzada nº 2392/16 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y formulando la alegación siguiente:

**Única.-** Inexistencia de la prescripción declarada por la Administración y derecho a obtener la devolución pretendida más los intereses de demora correspondientes y cuyo método de cálculo expone.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.-**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.-**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

\* Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

**Tercero.-**

Alega el interesado en primer lugar la improcedencia de la prescripción declarada.

Pues bien, la resolución del TEAR, en consonancia con el criterio de la AEAT, motiva la declaración de prescripción en lo siguiente:

<<Efectivamente, el artículo 128.3 del RGAT establece:

"3. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento (de rectificación de autoliquidaciones) será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada".

(...)

Por otra parte, el artículo 104.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, establece:

"3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.(...)"

Por lo tanto que una vez cumplido el plazo de los seis meses desde que se solicitó la rectificación, esto es, el 24 de julio de 2006, podía entender la reclamante que la solicitud de rectificación había sido desestimada, pudiendo haber interpuesto contra recurso o reclamación contra la desestimación presunta.

Dado que la reclamante no presentó recurso, reclamación ni realizó ninguna actuación pretendiendo ni exigiendo la devolución en el plazo de 4 años desde el 24 de julio de 2006, procede declarar prescrito el derecho a solicitar y a obtener la devolución correspondiente la Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001>>

Esto es, se declara la prescripción por el hecho de no haber sido interrumpida la misma en el plazo de cuatro años a contar desde el plazo de que disponía la Administración para resolver la solicitud sin haberse producido la misma, esto es, a contar desde el momento en que el contribuyente podía considerar tácitamente desestimada dicha solicitud por silencio de la Administración.

Pues bien, no es ese el criterio que tiene este Tribunal Central al respecto. Y así lo tenemos dicho en resoluciones tales como la de 18-04-2013 (RG 3351/10 - DYCTEA):

<<Con carácter previo este Tribunal estima conveniente analizar una cuestión procesal que se plantea en el presente expediente, que consiste en determinar si la interesada ha interpuesto la reclamación contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Madrid de la AEAT y notificada al interesado el 25 de agosto de 2009 requiriéndole la prestación de aval al amparo de lo previsto en el artículo 118 de la Ley del IVA, dentro del plazo improrrogable de un mes que señala el art. 235.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho precepto dispone:

"La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente".

Precepto éste que, para el supuesto de reclamaciones interpuestas contra desestimaciones presuntas de recurso de reposición, debe ponerse en conexión con el artículo 225 de la Ley General Tributaria, que establece:

"3. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso. (...)

4. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente".

El recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de exigencia de la garantía fue presentado el 25 de septiembre del 2009 y a falta de resolución expresa, el mismo podía entenderse desestimado por el transcurso de aquel plazo de 1 mes, por lo que teniendo en cuenta el improrrogable plazo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta, "a contar ..., desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo" (art. 235.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), evidenciaría, a priori, la extemporaneidad de la presente reclamación interpuesta el 24 de junio del 2010.

Ahora bien, lo dispuesto en el citado artículo 235.1 de la Ley 58/2003 debe ponerse en conexión con el resto de la legislación aplicable y, en concreto, con la regulación de la figura del silencio administrativo, en este caso del silencio administrativo negativo.

Como este Tribunal ya ha tenido ocasión de plasmar en sus resoluciones de 19 de enero de 2007, RG.1134/2004 y de 5 de diciembre de 2008, RG.5941/2008, desde la reforma de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, ya no cabe hablar de actos presuntos desestimatorios, sino sólo de ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, en beneficio del interesado. Así resulta de la nueva redacción del artículo 43.3 de dicha Ley, aplicable a los procedimientos tributarios en virtud de la supletoriedad de tales normas establecida en su Disposición Adicional Quinta, apartado primero. Dicha reforma pasa a diferenciar los efectos del silencio estimatorio y desestimatorio, señalando para este último, diferencia del primero o positivo, que la "desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente". Mientras que para la estimación por silencio se dice en la Ley que ésta tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizado del procedimiento, para la desestimación, por el contrario, se dice que tiene "los solos efectos" mencionados.

Si el único efecto de la figura es facilitar la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente, desde esta finalidad, derivada, como es obvio, del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio pro actione, ha interpretarse, de modo que sirva para posibilitar el acceso a la revisión y no para entorpecerlo. En este contexto, el sometimiento a plazo de la posibilidad de interponer reclamación económico administrativa que resulta del artículo 235.1 de la Ley 58 /2003, debe atemperarse por la exigencia del cumplimiento previo de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 42 de la citada Ley 30/1992, que dispone que " En todo caso, las Administraciones públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los diez días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente."

Como se decía en las resoluciones citadas:

"Antes de la reforma citada el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 6/1986 de 12 de febrero, 204/1987 de 21 de diciembre y 63/1995 de 3 de abril había proclamado con respecto a los efectos del silencio negativo «que no podía juzgarse razonable una interpretación que primase la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales». La conclusión a la que llegó el Alto Tribunal pasó por considerar que la situación de silencio era equiparable a la propia de una notificación defectuosa, ya que el interesado no era informado sobre la posibilidad de interponer recursos, ante qué órgano y en qué plazo, lo que habilitaba para aplicar el régimen previsto en el artículo 79.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (hoy art. 58 de la LRJAP y PAC), de manera que la «notificación» sólo era eficaz desde que se interpusiese el recurso procedente. El Tribunal Supremo ha mantenido esta doctrina en sus Sentencias de 14 y 26 de enero de 2000.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de enero de 2004 determina que esta doctrina sigue siendo válida en la actualidad por cuanto que el actual artículo 42.4.2.º de la LRJAP y PAC dispone: «En todo caso, las Administraciones Públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los 10 días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente».

Considera el Tribunal Supremo que en dicho precepto se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: «en todo caso», regla general que se dirige a las Administraciones Públicas (todas) quienes necesariamente «informarán» a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo.

La exégesis de este texto, complementada con la doctrina constitucional antes transcrita, obliga a concluir que en tanto las Administraciones Públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere, los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr".

En el presente caso no consta que se hubiera notificado al interesado comunicación alguna a la que se refiere el artículo 42.4.2.º de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo que puede afirmarse que no consta que se le hubiera advertido de los plazos para interponer la reclamación económica administrativa, y ante qué órgano procedía, por lo que en las tesis de la jurisprudencia antes citada, equipararíamos aquel silencio negativo con una notificación defectuosa, al haberse omitido tales advertencias, por lo que el plazo de interposición de la reclamación no comenzaría a correr sino desde que interpone la interesada la presente reclamación el 5 de octubre de 2009 (artículo 58.3 de la Ley 30/1992, por remisión del artículo 112 la Ley 58/2003, General Tributaria), por lo que ésta debe reputarse interpuesta en plazo, procediendo a continuación a entrar a conocer de la cuestión de fondo planteada>>.

Debe por tanto estimarse en este punto las pretensiones actoras.

#### **Cuarto.-**

Dicho lo anterior procederá entrar a conocer sobre el fondo del asunto:

Dispone el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT):

"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."

Puede apreciarse en dicho precepto que si la rectificación de la liquidación da lugar a una devolución, la Ley distingue entre las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las devoluciones de ingresos indebidos: en el primer caso se devengarán intereses sólo si la Administración no efectuara la devolución en el plazo de seis 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.

Artículo 221 de la LGT:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- 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 una liquidación..
  - c) Cuando se hayan ingresado, cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
  - d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.
  - (...)
5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

En el caso que nos ocupa, incumplió el obligado tributario la obligación de efectuar el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2001 por importe de 237.636,46 euros, dictando la Administración liquidación provisional por importe de 252.330,86 euros (237.636,46 euros correspondientes al pago a cuenta + 14.694,90 euros correspondientes a los intereses de demora) y siendo resuelta la contienda jurídica narrada en los Antecedentes de Hecho mediante sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-09-2009, ejecutada el 09-05-2011, por la que la liquidación tributaria fue confirmada.

Pues bien, la referida liquidación del pago fraccionado era a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo 2001, de manera que tendría la consideración de deducción en la cuota de dicho Impuesto por lo que, si los ingresos a cuenta hubieran superado tal importe de la cuota del Impuesto, procedería la devolución de oficio.

De lo expuesto se desprende que, incumplida la obligación de realizar el pago fraccionado por el importe que posteriormente se liquidó, no existía por dicho importe ingreso a cuenta practicado que se pudiese deducir de la cuota de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2001 presentada en fecha 25-07-2002 con un importe a ingresar de 0,00 euros.

Por consiguiente lo que ocurrió fue que, por el incumplimiento de la entidad dejó de producirse un pago anticipado que la Ley prevenía y, conforme a la propia mecánica del impuesto, que prevenía la deducción de los pagos fraccionados que se hubiesen practicado. Por consiguiente, no hubo en aquella autoliquidación ingreso indebido alguno.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 31 de la Ley 58/2003, dispone que: "son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo."

Si el pago fraccionado se hubiera practicado por el importe controvertido, hubiera resultado un mayor importe a devolver que se hubiera devuelto de oficio por la Administración, naturalmente previa comprobación de la realidad del mismo. Como el pago fraccionado no se realizó, la autoliquidación no debía contemplar dicho importe como deducible de la cuota.

Posteriormente, cuando la Administración ejecuta la sentencia del Tribunal Supremo el 09-05-2011 liquidando el pago fraccionado que no se había ingresado en su momento, por importe de 237.636,46 euros de cuota y 14.694,90 euros de intereses, es cuando vuelve a tener sentido la mecánica del impuesto, trasladado al único momento en que podía hacerse efectiva, es decir, cuando se ingresa el importe del pago fraccionado, aunque lo haya sido exigido mediante liquidación de la Administración, pues sólo entonces surge la posibilidad de deducirlo de la cuota del ejercicio, si bien, transcurrido el plazo de declaración, habría de hacerse mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En este sentido no puede decirse, por tanto, que el ingreso del importe del pago fraccionado exigido por la Administración tras las distintas instancias de contencioso constituya un ingreso indebido sino todo lo contrario. Lo que ocurre es que es el elemento desencadenante de la devolución del exceso sobre la cuota resultante de la autoliquidación, devolución que fue imposible en su momento porque el pago fraccionado no existía, pero que, de no habilitarse después, engendraría un enriquecimiento injusto para la Administración.

Por ende, una operativa tal habría de ser calificada como devolución derivada de la normativa del tributo, si bien esta mecánica de devolución prevista por la normativa del tributo se hace operativa con posterioridad al momento en que hubiera debido producirse normalmente, por causa del incumplimiento del obligado tributario, razón por la cual ha de producirse a través de una rectificación de la autoliquidación.

A este respecto el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (RGAPGIT), prevé:

"La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.(...)"

En el caso que nos ocupa, el derecho a solicitar la devolución surgió cuando la entidad procedió al ingreso del importe de la liquidación del pago fraccionado tras recibir, el 17-05-2011, el Acuerdo de ejecución dictado por la Dependencia de Recaudación con fecha 09-05-2011. Sólo entonces se produjo el exceso sobre la cuota que habilitaba la solicitud de la devolución que presentó ante la Administración el 24-06-2011.

Y ello es así precisamente por la conjunción de dos principios fundamentales que presiden la concepción del pago fraccionado y que de modo claro y conciso expone la Audiencia Nacional en sentencia de 21-06-2001 en cuyo Fundamento jurídico tercero, dispuso:

<<... Así en los tributos en que se prevee la retención y el ingreso a cuenta o aquellos otros como ocurre en este caso, en que se regula el pago fraccionado, la prestación tributaria no se ingresa íntegramente a través del mecanismo ordinario de una obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible sino que se trata de obligaciones diferentes y autónomas puesto que surgen de diversos presupuestos de hecho y cuyo objeto es el ingreso de una suma de dinero, sea a cargo del propio sujeto pasivo -como ocurre en el presente caso de pago a cuenta- o bien a cargo de un tercero -en los supuestos de retención a cuenta-. En ambos casos nos encontramos, a juicio de esta Sala, ante deudas tributarias, si bien esas cantidades ingresadas anticipadamente se tendrán posteriormente en cuenta respecto de la obligación tributaria principal surgida de la realización del hecho imponible y ya a cargo del sujeto pasivo.>>

Es decir, de una parte el pago fraccionado funciona como una obligación diferente y autónoma aún a cargo del propio sujeto pasivo y, en consecuencia, sigue sus propias vicisitudes de posible incumplimiento, comprobación administrativa y eventual liquidación, con sus correspondientes vías de recurso, que es lo que ha sucedido en el presente caso.

De otra, el pago fraccionado, porque así lo ha previsto la normativa del impuesto como un mecanismo de ingreso anticipado, ha de descontarse de la deuda con la Hacienda pública que surge a cargo de ese mismo sujeto pasivo por el período impositivo completo, por lo que la propia normativa prevé la deducción de dichos pagos anticipados de la cuota final resultante de la autoliquidación.

El engranaje de estos factores funciona perfectamente cuando concurren las circunstancias de cumplimiento en plazo de las obligaciones del sujeto pasivo que la norma da como presupuesto. En el momento en que alguna de las obligaciones se incumple, se introducen distorsiones en su funcionamiento, como sucede en el caso aquí examinado. Por ello, esta Sala considera que, en estos casos, la solución más conforme a la concepción del pago fraccionado querida por el legislador radica en evitar el enriquecimiento injusto que se produciría de no habilitar la devolución de ese pago a cuenta prevista por la norma, si bien en un momento posterior a su normal desenvolvimiento.

Así pues, concluido que nos hallamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, teniendo en cuenta lo previsto en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 120 antes transcrito, comenzado a contar el plazo de seis meses a partir de la presentación de la solicitud de rectificación, el 24-06-2011, y no habiendo sido efectuada la devolución habiendo transcurrido los seis meses, procederá el abono de intereses de demora.

Otra conclusión que reconociese el derecho a percibir intereses de demora desde el momento mismo en que se efectuó el ingreso tardío del pago fraccionado, haría de mejor condición a quien incumplió inicialmente la obligación de efectuar el pago fraccionado, pues, de haberlo hecho cuando procedía y deducido normalmente en



su declaración no hubiera tenido derecho a percibir intereses por el tiempo transcurrido entre la solicitud de esta devolución en su autoliquidación y su efectiva devolución, siempre que no hubiese excedido de seis meses, mientras que en el caso aquí planteado, de incumplimiento inicial, el pago atrasado daría derecho a intereses de demora desde el momento mismo del ingreso.

Este Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 05-04-2011 (RG 2119/09), en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, exponía:

<<Este Tribunal Económico Administrativo Central en reiteradas ocasiones ha manifestado, que las devoluciones que obedecen a la mecánica liquidadora del impuesto, es decir, que obedecen a la deducción de las cuotas soportadas de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, no tienen el carácter de devoluciones de ingresos indebidos, sino que son devoluciones derivadas de la normativa del tributo. Igualmente se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 26 de julio de 2004 (Rec nº 842/2001) que en su fundamento de derecho cuarto dispone: "La Sala ha tratado con anterioridad tal cuestión, así en sus sentencias de 18 de febrero de 2000 (recurso 1035/97) y 29 de enero de 2002 (recurso 2030/98), esta última citada por la recurrente, en la que señaló que el régimen de las devoluciones del IVA es distinto del de devoluciones por ingresos indebidos. En el caso de las devoluciones del IVA no nos encontramos ante un reintegro de lo que no se debió ingresar, sino al contrario, el contribuyente ha actuado correctamente al efectuar los ingresos derivados de la mecánica del IVA, si bien, al soportar un IVA mayor que el repercutido, tiene derecho a solicitar a la Administración la devolución de la diferencia."

Cuando hablamos de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, decimos que las mismas responden a la mecánica liquidadora del impuesto, y ésta no plantea duda en el caso de los impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, en los que nos encontramos con unos pagos fraccionados y unas retenciones que, una vez calculada la cuota a ingresar por el ejercicio, son superiores a ésta y en consecuencia procede la devolución (devolución de oficio), sin embargo, dicha mecánica de autoliquidación no es la que recoge el Impuesto sobre el Valor Añadido.>>

Más adelante, en concreta referencia al IVA, sostiene también el criterio de considerarlo devolución derivada de la normativa del tributo, manifestando:

<<En el caso concreto que analizamos, la entidad presenta con fecha 17 de enero de 2007, autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período diciembre del ejercicio 2006 (modelo 320), por la que solicita una cantidad a devolver de 1.365.673 euros. No existe controversia en cuanto a la calificación de esta devolución como devolución derivada de la normativa del tributo en los términos que hemos expuesto.

Pues bien, la devolución adicional solicitada por la entidad en el escrito de fecha 19 de enero de 2009, también tiene la calificación de devolución derivada de la normativa del tributo de conformidad con la normativa y criterios anteriormente expuestos. Es decir, la entidad, en el citado escrito solicita la devolución del saldo de cuotas a compensar procedente de ejercicios anteriores que no había consignado en su autoliquidación (ya que son cuotas que se han puesto de manifiesto como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad). Puesto que se trata de una devolución que se pone de manifiesto por la propia mecánica liquidadora del impuesto se califica como devolución derivada de la normativa del tributo. Tampoco respecto de esta calificación de la devolución solicitada existe controversia entre el criterio de la Administración y el criterio de la entidad.>>

En el Fundamento de Derecho Tercero concreta la controversia:

<<TERCERO: Una vez aclarado lo anterior, debemos señalar que donde radica la controversia, es en la procedencia o no del abono de intereses de demora. Para ello vamos a partir de la calificación que merece el escrito de 19 de enero de 2009.

Según la Administración Tributaria, dicho escrito es una solicitud de rectificación de la autoliquidación de diciembre de 2006. La entidad por su parte, considera que no estamos en presencia de un supuesto de

rectificación de autoliquidación que dé lugar a una devolución derivada de la normativa del tributo y que por tanto no aplica el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

La entidad reclamante, con la presentación del escrito de 19 de enero de 2009 solicita la devolución de la cantidad de 171.488,56 euros, correspondiente a la diferencia entre el importe declarado en el período de diciembre de 2006 como saldo de cuotas a compensar procedente de períodos anteriores y el importe que corresponde teniendo en cuenta el Acta de Conformidad incoada a la entidad, en la que se reconoce un saldo de cuotas a compensar superior al declarado. La entidad solicita por tanto la devolución de la diferencia entre los citados importes que asciende a 171.488,56 euros.

Este Tribunal considera que el citado escrito de 19 de enero de 2009 inicia el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al período de diciembre de 2006, el cual se regula en la Ley 58/2003 General Tributaria en su artículo 120 y en el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, concretamente en los artículos 126, 127 y 128.

(...)

Es decir, la autoliquidación presentada por la entidad correspondiente al período de diciembre de 2006 perjudica los intereses legítimos de la misma, en el sentido de que en dicha autoliquidación declara unas cuotas a compensar procedentes de períodos anteriores inferiores a las que corresponde, lo cual determina que en dicha autoliquidación se solicitara una devolución inferior a la que realmente le corresponde.

Además, la devolución adicional solicitada por la entidad, se califica como devolución derivada de la normativa del tributo en los términos que hemos expuesto en el fundamento de derecho anterior.

Una vez sentado que se ha iniciado un procedimiento de rectificación de autoliquidación que da lugar a una devolución derivada de la normativa del tributo, estamos en condiciones de determinar si procede o no el abono de los intereses de demora, y para ello acudimos a la normativa reguladora de dicho procedimiento.

En concreto, dispone el artículo 120 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

(...)

Es decir, de conformidad con lo anterior, la Administración estará obligada a abonar el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, en nuestro caso los 161.439,33 euros (derivados de aplicar el porcentaje del 94,14% de tributación en la Administración del Estado sobre la cantidad de 171.488,56 euros), que es la cantidad reconocida en el acuerdo de estimación parcial, sin necesidad de que la entidad lo reclame, cuando haya transcurrido el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud de la devolución, sin que se haya ordenado el pago de la misma por causa imputable a la Administración.

Es decir, de conformidad con lo anterior, la Administración estaría obligada a abonar el interés de demora en el caso de que transcurran seis meses desde el día 19 de enero de 2009 (que es la fecha de inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidación) sin que aquélla haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la misma.

En estos términos se expresa el acuerdo de estimación parcial de rectificación de autoliquidación impugnado, de manera que este Tribunal debe declarar el mismo ajustado a derecho, desestimando las pretensiones de la entidad de abono de intereses de demora.>>

A la luz de lo expuesto han de estimarse en el caso que nos ocupa las pretensiones del reclamante en lo que respecta a la devolución de la cuota del pago fraccionado (237.636,46 euros), debiéndose estar a lo dispuesto en la presente resolución en lo que respecta a los intereses de demora, comenzado a contar el plazo de seis meses a partir de la presentación de la solicitud de rectificación el 24-06-2011, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resolución de 18-10-2011 (RG 2969/10).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**



ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.