

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083970

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 4270/2019

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia/improcedencia de la devolución. *Intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos por pagos fraccionados.* En este caso se trata de determinar la procedencia o no de calificar los ingresos derivados de los pagos fraccionados del IS como ingresos indebidos, a efectos de determinar si procede el abono de intereses de demora sobre tales importes a favor de la interesada.

Tal y como expone la interesada, sin perjuicio de considerar al pago fraccionado como una obligación tributaria autónoma y diferenciada de la obligación tributaria principal, lo cierto es que el citado pago constituye un anticipo de la deuda tributaria principal que, una vez extinguida, determina la ineficacia de exigir el referido pago fraccionado.

No hay que perder de vista que la finalidad del mecanismo de los pagos fraccionados es la de constituir entregas a cuenta del futuro importe en que, mediante la pertinente autoliquidación, se concrete la definitiva obligación contributiva de la obligada por el ejercicio correspondiente. Así, el pago fraccionado supone la atribución patrimonial aun no definitiva a la Hacienda Pública por el mismo sujeto que verificará el hecho imponible definitivo en un momento posterior.

Como tal pago a cuenta, el importe del pago fraccionado es deducible de la cuota íntegra y, si superasen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones correspondientes, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso.

En este caso, la devolución se produce como consecuencia de la estimación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación instada por el obligado tributario. Es claro que el Tesoro dispuso de cantidades, de forma indebida, desde que éstas se ingresaron por la entidad, cantidades que deben ser devueltas y que hacen surgir el derecho a percibir los intereses de demora que procedan. Lo que motiva los excesivos pagos fraccionados no es la mecánica del Impuesto, sino el erróneo cálculo de la base para calcular los mismos; por lo tanto, estos ingresos fueron indebidos desde el primer momento y, como consecuencia, se devengan intereses de demora a favor de la interesada sobre la totalidad del importe a devolver, por ser calificados como ingresos indebidos tanto las cantidades ingresadas en virtud de cada uno de los pagos fraccionados efectuados en el ejercicio como por la autoliquidación final del mismo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 45.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 31, 32, 120, 221, 225 y 235.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo de resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Delegación Especial de Cataluña, contra XZ SA (a partir de ahora la reclamante o la interesada), con NIF: ...

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 23/07/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 05/07/2019 contra el acuerdo de resolución identificado en el encabezamiento notificado el 20/12/2016.

Segundo.

Con fecha de 19/12/2016 la UGGE de la Delegación Especial de Cataluña dictó acuerdo de resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones respecto al IS, ejercicios 2005, 2006 y 2007, presentado por la reclamante, y notificado a ésta en fecha 20/12/2016.

Mediante dicha resolución se estimó parcialmente la solicitud efectuada, derivando así los siguientes efectos:

Devolución de 2.334,97 euros derivados de reconocer la existencia de excesos en retenciones y pagos fraccionados sobre la cuota líquida positiva del ejercicio 2006, sin reconocer devengo de intereses de demora por no haber transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT).

Devolución de 2.055.381,27 euros derivados de reconocer la existencia de excesos en retenciones y pagos fraccionados sobre la cuota líquida positiva del ejercicio 2007, sin reconocer devengo de intereses de demora por no haber transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de la solicitud de rectificación de autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

Devolución de 1.674.958,29 euros, derivados de reconocer excesos en el ingreso efectuado en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007, junto a los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso, 24 de julio de 2008, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la LGT.

Anulación de la deuda generada por la Liquidación provisional del ejercicio 2007, por importe de 473.824.03 euros, que a día del acuerdo se encuentra suspendida y pendiente de ingreso, junto a la anulación de deuda generada por los intereses de demora liquidados con la liquidación provisional y que ascendieron a 42.748,01 euros.

De esta forma, la Administración determinó la procedencia de intereses de demora, pero sólo en relación con la cuantía derivada del exceso de ingreso realizado en la autoliquidación (1.674.958,29 euros) y desde la fecha del citado ingreso, 24/07/2008; asimismo, entendió que no procedía el abono de intereses de demora en relación con el resto de importes reconocidos a devolver, ya que consideró que dichas devoluciones (esencialmente, vinculadas al exceso en los pagos a cuenta realizados) no constituía la devolución de un ingreso indebido, en los términos del artículo 120 de la LGT, sino una devolución derivada de la normativa del tributo, en las que sólo procede el abono de intereses de demora si hubieran transcurrido seis meses desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la solicitud de rectificación. En este caso, no había transcurrido dicho plazo entre la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentada (julio de 2016) y el acuerdo de devolución emitido por la AEAT (diciembre de 2016), por lo que no se reconoce, a la parte reclamante, derecho a percibir intereses de demora por dichos importes a devolver que se le reconocen.

Tercero.

Disconforme con dicho acuerdo de resolución dictado la entidad interpone recurso de reposición, alegando, entre otras cuestiones, el incorrecto cómputo de los intereses de demora incluidos en el acuerdo. En concreto, la entidad se muestra en desacuerdo con que se haya concluido, por la UGGE, que los ingresos indebidamente realizados a través de los pagos fraccionados del ejercicio 2007 no devengan intereses de demora a favor de la sociedad.

A este respecto, expone que los pagos fraccionados presentados a cuenta de los períodos impositivos a los que se refieren las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que han sido atendidas por la AEAT fueron calculados sobre la base de una amortización incorrecta y no tuvieron en cuenta el incremento de bases imponibles negativas generado en los ejercicios anteriores como consecuencia, precisamente, del reconocimiento de un gasto adicional por amortización en dichos ejercicios, lo que determinó que, en el ejercicio 2007, se ingresasen en concepto de pagos fraccionados unas cantidades que no hubieran tenido que haber sido nunca ingresadas en concepto de pagos fraccionados, suponiendo, por tanto, su calificación como ingresos indebidos con arreglo a lo establecido en los artículos 31 y 32 de la LGT y su interpretación jurisprudencial, y, en consecuencia, generan intereses de demora a favor de la sociedad que los ha efectuado desde el momento de su ingreso.

Cuarto.

Contra dicho acuerdo, y habiendo transcurrido el plazo máximo establecido por la normativa aplicable para que fuese notificada su resolución, sin que ello se hubiese producido, la entidad interpone, en única instancia, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la presente reclamación el 05/07/2019.

Quinto.

No obstante, el 19/07/2019 el Inspector Regional Adjunto de la UGGE acuerda desestimar dicho recurso, siendo notificada dicha resolución a la entidad por medios telemáticos el 22/07/2019. Como esa resolución es

contraria al interés de la entidad reclamante, ésta presentó, ante este Tribunal Central, escrito "ampliando" la reclamación referida en el anterior ANTECEDENTE DE HECHO incluyendo también, como objeto de la misma, esta resolución expresa de la UGGE de la Delegación Especial en Cataluña de la AEAT..

Sexto.

Una vez puesto de manifiesto el expediente, la interesada formuló el 23/12/2020 escrito de alegaciones. En síntesis, se alega lo siguiente:

El procedimiento instado de rectificación de la autoliquidación final del ejercicio es cauce procedimental adecuado para determinar si los ingresos realizados mediante los pagos fraccionados fueron o no debidos.

Los pagos fraccionados efectuados por la interesada deben ser calificados como ingresos indebidos, en la medida en que han sido calculados en atención a una incorrecta aplicación de las normas.

Como consecuencia de la calificación de los pagos fraccionados como ingresos indebidos, procede el abono de intereses de demora a favor de la interesada desde la fecha en que se produjo el ingreso indebidos, en los términos expuestos en el artículo 32 de la LGT.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia o no de calificar los ingresos derivados de los pagos fraccionados del IS como ingresos indebidos, a efectos de determinar si procede el abono de intereses de demora sobre tales importes a favor de la interesada.

Tercero.

Cabe destacar, como hitos relevantes del presente expediente, los siguientes:

XZ, S.A. tributa en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio 2000 y es la entidad dominante del grupo fiscal con número 20/00.

En fecha 17 de enero de 2003 la Inspección, como resultado de unas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, practicó, a cargo de la sociedad, liquidación por el Impuesto sobre Sociedades en Régimen de tributación consolidada, de los periodos 2000 a 2001, a través de la que se regularizó la amortización practicada entre el 29 de febrero de 2000 y 31 de octubre de 2001 sobre un horno de vidrio propiedad de una de las entidades del grupo, determinándose que durante dicho periodo el horno se encontraba en periodo de pruebas previo a la puesta en condiciones de funcionamiento, por lo que la amortización del mismo debía comenzar a partir del 31 de octubre de 2001.

Contra el acuerdo de liquidación, la entidad presentó reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central y, posteriormente, recursos contencioso-administrativo y de casación ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, siendo todos ellos desestimados.

En concreto, el 23/05/2016 el Tribunal Supremo emitió sentencia por la que confirmaba las liquidaciones practicadas a la reclamante en concepto de IS ejercicios 2000 a 2001.

Cabe señalar que las autoliquidaciones de los ejercicios 2002 a 2014 no recogen el efecto derivado de las señaladas liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos de la AEAT, ya que, al haberse practicado la amortización por el sistema de coeficiente constante y haberse acordado que la fecha de inicio de las amortizaciones es el 31 de octubre de 2001, procede efectuar los oportunos ajustes fiscales a efectos de deducirse en cada ejercicio la cuantía de amortización que corresponde de acuerdo con el criterio de la Inspección de los Tributos.

En ejecución de tal sentencia, la AEAT emitió acuerdo el 17/06/2016 por el que se confirmaban las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001.

Como consecuencia de la notificación de la referida sentencia del TS y su ejecución, la interesada presentó el 19/07/2016 solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IS relativas a los ejercicios 2002 a 2014, incorporando el ajuste fiscal negativo derivado de la diferencia entre la amortización contable y la que deriva de la nueva fecha de puesta en condiciones de funcionamiento determinada en las Actas incoadas por los periodos 2000 a 2001.

La incorporación de dicho ajuste determinaría que en algunos ejercicios, resultase un incremento del importe de las Bases Imponibles Negativas (BIN's) determinadas y, en otros, se alterase el importe de las deducciones inicialmente aplicadas. Consecuencia de lo anterior, se solicita que se conceda la devolución de ingresos indebidos por importe de 4.713.541 euros (4.184.296 euros por los periodos 2002 a 2007), junto con los intereses de demora correspondientes, en los términos establecidos en los artículos 120.3 y 221.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria y demás normativa de desarrollo (se hace constar que los intereses de demora calculados hasta el 5 de agosto, fecha de terminación del plazo voluntario de ingreso de las liquidaciones, ascienden a 1.829.743,74 Euros. Por tanto, el importe total de cuota más intereses devengados hasta la fecha indicada asciende, según la entidad, a 6.543.284,74 Euros).

En fecha 19/12/2016, tal y como ha quedado recogido en los ANTECEDENTES DE HECHO, se dicta acuerdo de resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones respecto al IS, ejercicios 2005, 2006 y 2007, por la AEAT, el cual le fue notificado el 20/12/2016, estimando parcialmente la solicitud efectuada y acordando los siguientes extremos:

o Devolución de 2.334,97 euros derivados de excesos de retenciones y pagos fraccionados sobre la cuota líquida positiva del ejercicio 2006, sin devengo de intereses de demora por no haber transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de la solicitud de rectificación de autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

o Devolución de 2.055.381,27 euros derivados de excesos de retenciones y pagos fraccionados sobre la cuota líquida positiva del 2007, sin devengo de intereses de demora por no haber transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de la solicitud de rectificación de autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

o Devolución de 1.674.958,29 euros, derivados de excesos de ingreso en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007, junto a los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso 24 de julio de 2008, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la LGT.

o Anulación de la deuda generada por la Liquidación provisional del ejercicio 2007 por importe de 473.824.03 euros, que a día de hoy se encuentra suspendida y pendiente de ingreso, junto a la anulación de deuda generada por los intereses de demora liquidados con la liquidación provisional y que ascendieron a 42.748,01 euros.

De esta forma, la Administración determinó la procedencia de ciertas devoluciones y de los correspondientes intereses de demora, pero sólo en relación con la cuantía derivada del exceso de ingreso realizado en la autoliquidación (1.674.958,29 euros) y desde la fecha del citado ingreso, 24/07/2008, sin que se entienda procedente el abono de intereses de demora en relación con el resto de importes, ya que considera que las devoluciones del exceso de pagos a cuenta realizados no constituye la devolución de un ingreso indebido, en los términos del artículo 120.2 de la LGT, sino una devolución derivada de la normativa del tributo.

En las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, sólo procede el abono de intereses de demora si transcurren seis meses desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la solicitud de rectificación. En este caso, no ha transcurrido dicho plazo entre la rectificación de las autoliquidaciones presentada (julio de 2016) y el acuerdo de devolución emitido por la AEAT (diciembre de 2016), por lo tanto, no se reconoce a la parte reclamante derecho a percibir intereses de demora por dichos importes.

El acuerdo, por tanto, determinó el derecho de la entidad a obtener 606.354,44 euros en concepto de intereses de demora a su favor, calculados sobre el exceso de ingreso realizado en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007 (1.674.958,29 euros), y tomando para el cómputo la fecha del citado ingreso (24 de julio de 2008), hasta el 19 de diciembre de 2016.

Disconforme con el acuerdo de resolución dictado, en fecha 20-01-2017 la interesada interpuso recurso de reposición, considerando no ajustado a derecho el cómputo de los intereses de demora incluidos en el acuerdo, por cuanto la Administración entiende que los ingresos indebidamente realizados a través de los pagos fraccionados no devengan intereses de demora a favor de la Sociedad.

Transcurrido con creces el plazo de un mes desde el día siguiente de la presentación del recurso de reposición sin haber recibido notificación de la resolución expresa del mismo y de conformidad con el artículo 225 LGT, la parte reclamante lo considera desestimado al objeto de interponer la reclamación económico-administrativa.

El 22/07/2019, no habiéndose resuelto todavía la reclamación económico-administrativa, la Administración tributaria notificó acuerdo de resolución del recurso de reposición, desestimando la pretensión de la Sociedad. En

los términos del artículo 235 de la LGT, la Administración tributaria remitió al TEAC el acuerdo de resolución del recurso de reposición.

Cuarto.

Analizados los hechos a tener en cuenta por este TEAC para resolver la cuestión controvertida, cabe dar respuesta a las alegaciones formuladas por la interesada.

En primer lugar, cabe analizar la alegación formulada por la reclamante a la vista de lo argumentado por la AEAT en la resolución del recurso de reposición interpuesto. En el mismo, la Administración aducía que un procedimiento de rectificación de autoliquidación, referido a la autoliquidación final del ejercicio, no es el cauce procedimental adecuado para determinar si los ingresos realizados mediante los pagos fraccionados fueron o no debidos.

Frente a lo expuesto por la AEAT, la interesada defiende, en sentido contrario, la procedencia del cauce utilizado, alegando que:

"Aduce la Administración que un procedimiento de rectificación de autoliquidación, referido a la autoliquidación final del ejercicio, no es el cauce procedimental adecuado para determinar si los ingresos realizados mediante los pagos fraccionados fueron o no indebidos. Siendo los pagos fraccionados una obligación autónoma e independiente de la obligación principal, el contribuyente podría - y de hecho debería - haber instado el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones de cada uno de estos pagos fraccionados. Este sería, según la Administración, el único cauce procedimental adecuado para determinar la existencia de un ingreso indebido y obtener en su caso la oportuna devolución.

(...)

No obstante, no puede ser correcta esta postura. Es cierto que el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos fraccionados se establece en virtud del artículo 23 LGT. Pero esta autonomía no significa la completa independencia del pago fraccionado respecto de la obligación tributaria principal.

En este sentido, los pagos fraccionados a cuenta del impuesto definitivo no son equiparables a auténticos pagos de la obligación tributaria. El pago a cuenta se efectúa con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal. Procede recordar, a estos efectos, que el artículo 28 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que el devengo del impuesto se producirá el último día del período impositivo, mientras que los pagos fraccionados se devengan a lo largo de dicho período. Además, para que pueda hablarse del pago como medio de extinción de la obligación tributaria se requiere la existencia de una obligación cierta y exigible. En este sentido, la doctrina subraya que "[a] través del sistema de pagos a cuenta se ha venido a establecer una garantía de la obligación tributaria principal respecto de la cual aquélla aparece configurada como obligación accesoria". La obligación de realizar pagos a cuenta del impuesto, se configura como una obligación autónoma, ciertamente, pero no ajena a la obligación principal, puesto que los pagos a cuenta en realidad determinan un anticipo del ingreso del impuesto."

(...)

El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a los pagos a cuenta, puesto que la postura contraria determinaría un doble cobro a favor de la Administración. En efecto, si el contribuyente ha satisfecho la cuota tributaria correspondiente a la autoliquidación final del impuesto, carecería de sentido que la Administración despliegue también la pretensión de cobro sobre la autoliquidación relativa al pago fraccionado. No obstante, ello no impediría que la Administración pudiera exigir al contribuyente los perjuicios (intereses de demora o sanciones que puedan proceder), que para ella hubieran podido producirse por el hecho de no haberse realizado el pago fraccionado o de haberse realizado de modo cuantitativamente insuficiente.

(...)"

En primer lugar, cabe señalar que dentro de las obligaciones tributarias, se encuentra la obligación de realizar pagos a cuenta, regulada en el artículo 23 de la LGT:

1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

Por su parte, el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable *ratione temporis*, regula el pago fraccionado en el IS, señalando que:

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

No deberán efectuar el referido pago fraccionado ni estarán obligadas a presentar la correspondiente declaración las entidades a las que se refieren los apartados 5 y 6 del artículo 28 de esta Ley.

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV de este título, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural.

En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

4. La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En la modalidad prevista en el apartado anterior, de la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.

Sobre esta cuestión, este TEAC considera oportuno destacar que, tal y como expone la reclamante en sus alegaciones, sin perjuicio de considerar al pago fraccionado como una obligación tributaria autónoma y diferenciada de la obligación tributaria principal, conforme el artículo 23 de la LGT, lo cierto es que el citado pago constituye un anticipo de la deuda tributaria principal que, una vez extinguida, determina la ineficacia de exigir el referido pago fraccionado.

No hay que perder de vista que la finalidad del mecanismo de los pagos fraccionados es la de constituir entregas a cuenta del futuro importe en que, mediante la pertinente autoliquidación, se concrete la definitiva obligación contributiva de la obligada por el ejercicio correspondiente. Se trata de un mecanismo creado por el legislador al servicio del fin último del tributo, cual es detraer recursos de las economías particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente para, en términos de la Constitución Española, contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Esta atribución patrimonial a la Hacienda Pública en que el tributo se concreta se legitima a cargo de una determinada persona o entidad por ser la titular del supuesto de hecho definido legalmente como hecho imponible, cuya verificación exterioriza una capacidad económica.

En este contexto, el pago fraccionado supone la atribución patrimonial aun no definitiva a la Hacienda Pública por el mismo sujeto que verificará el hecho imponible definitivo en un momento posterior. Esa anticipación

de la prestación pecuniaria coactiva en que el tributo consiste atiende, desde el punto de vista instrumental, a satisfacer un doble interés: proporcionar una continuidad de tesorería para la Hacienda Pública y periodificar, anticipadamente, la deuda que el contribuyente habrá de afrontar, mitigando el impacto de una única detracción al llegar la autoliquidación. Ello se evidencia en lo que ha sido siempre explicitado por el legislador en los distintos métodos de cuantificación del importe del pago fraccionado, que se han ido sucediendo, pues se ha pretendido que el presupuesto de hecho de dicho pago fraccionado se integre y estructure a base de elementos que formen parte del hecho imponible del tributo, de manera que refleje un indicio de la probable y futura realización del hecho imponible y, en la medida de lo posible, su importe se aproxime a la cuota tributaria definitiva. Así, como tal pago a cuenta, el importe del pago fraccionado es deducible de la cuota íntegra y, si superasen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones correspondientes, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso.

A este respecto cabe invocar, tal y como hace la reclamante en sus alegaciones, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 que, aunque cuando recaída con ocasión de la figura de las retenciones a cuenta, recoge una doctrina que es trasladable a los pagos fraccionados. En dicha sentencia, y en otras posteriores (vg. 5 de marzo de 2008 ó 16 de julio de 2008), el Tribunal Supremo viene a sostener, en lo que aquí resulta de relevancia, que la naturaleza autónoma de la obligación de retener cede cuando la deuda principal ha sido pagada.

Así, en la primera de ellas, expone el Tribunal Supremo en el FD Séptimo que:

"El planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor consiste en afirmar: "la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas...". Este razonamiento es sustancialmente correcto pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la Ley regula (...)".

Y en el Fundamento Jurídico Décimo de la referida Sentencia señalaba (la negrita es nuestra):

"La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: Desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra. Parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende la obligación que garantiza. Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados."

Ello indudablemente tiene la misma lógica, o incluso mayor, si se aplica a los pagos fraccionados, en los que ambas obligaciones -la de presentar e ingresar el pago fraccionado y la de autoliquidar-, recaen sobre el mismo obligado.

En virtud de lo anteriormente expuesto, este TEAC considera el cauce procedimental empleado por la reclamante el adecuado para solicitar la devolución pretendida.

La solicitud de rectificación no tiene como finalidad la de modificar los pagos fraccionados ingresados por la reclamante, sino modificar la autoliquidación final del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia, en este caso, de la regularización de la amortización de un horno propiedad de una de las empresas del grupo que determina, una vez confirmada su firmeza, la realización de un ajuste negativo para determinar la base imponible, trayendo esto como consecuencia, como ya ha quedado reflejado, la aparición de BIN's en unos ejercicios, y la modificación de las deducciones aplicables, en otros.

La calificación de los pagos fraccionados como ingresos indebidos es consecuencia de la modificación instada de la autoliquidación final del IS, pues los ajustes mencionados afectan al importe de la base para el cálculo de dichos pagos.

Por lo tanto, este TEAC debe estimar lo alegado por la interesada, compartiendo la conclusión alcanzada por la misma, al señalar que:

"Carece de sentido que se le exija también impugnar de manera separada las autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados del mismo ejercicio, cuando ya ha solicitado la rectificación de la autoliquidación final. En este sentido y en palabras del Tribunal Supremo, es imposible la permanencia de los pagos a cuenta, como supuesto de obligación independiente, una vez cumplida la obligación principal. Lo anterior no obsta

a que cualquiera de las partes de la relación jurídico tributaria pueda exigir a la otra el resarcimiento de los perjuicios que se deriven de un incorrecto incumplimiento de dichas obligaciones a cuenta de la obligación principal.

De hecho, lo posición que mantiene esta parte en la presente reclamación es perfectamente coherente con la jurisprudencia citada. Esta parte no solicita en ningún momento la devolución de los importes ingresados mediante los correspondientes pagos fraccionados, sino que solicita que se le resarza de los perjuicios producidos por el carácter indebido de dichos pagos fraccionados, mediante el reconocimiento del derecho al cobro de intereses de demora desde el momento en que se realizaron los correspondientes pagos fraccionados."

Quinto.

A continuación, corresponde analizar las alegaciones esenciales formuladas por la interesada a la hora de plantear la presente impugnación, basadas en determinar si procede o no el abono de intereses de demora por las cantidades ingresadas, en exceso, al realizar los pagos fraccionados del IS en cuestión por la interesada. Recordemos que, tal y como ha quedado acreditado, y admitido por la AEAT, la entidad ingresó en su momento, a la hora de autoliquidar el tributo en cuestión, mayores cantidades de las que hubieran correspondido, tratándose, por tanto, de cantidades que deben ser devueltas a la sociedad tal y como resultó tras la tramitación de la solicitud de rectificación presentada por la reclamante.

La conclusión acerca de la procedencia, o no, de dichos intereses dependerá, a su vez, de que se determine si la devolución de lo ingresado a través de los pagos fraccionados debe ser calificada como devolución derivada de la propia mecánica del impuesto o como devolución de ingresos indebidos, siendo ésta, por tanto, la verdadera cuestión objeto de controversia.

Por lo tanto, para resolver la cuestión hay que comenzar distinguiendo entre estos dos tipos de devoluciones que pueden producirse en el ámbito tributario: las derivadas de la propia mecánica del impuesto y las devoluciones de ingresos indebidos.

En primer lugar, el artículo 120.3 de la LGT se refiere a la posibilidad de solicitar la rectificación de una autoliquidación por el obligado tributario, en los siguientes términos:

"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."

Por un lado, las devoluciones derivadas de la mecánica del tributo se regulan en el artículo 31 de la LGT:

"Art. 31 de la LGT: *devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.*

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa 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.

2. 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.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo."

Por otro lado, el artículo 32 de la LGT regula las devoluciones de ingresos indebidos:

"Artículo 32. *Devolución de ingresos indebidos.*

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 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.

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.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores."

Por su parte, la LGT, en su artículo 221 regula un procedimiento específico para llevar a cabo la devolución de ingresos indebidos regulados en el artículo anterior:

Art. 221 de la LGT: *Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.*

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 de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o 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.

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

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.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

La Audiencia Nacional, en sentencia de 23 de octubre de 2019 (Rec.39/2016), señala sobre esta cuestión que (la negrita es nuestra):

"Como dice el TEAC, la discrepancia radica no en el importe del principal de la devolución, sino en los intereses a satisfacer. Mientras que la Administración Tributaria los ha calculado aplicando las reglas propias de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, - artículo 31 de la LGT-, la parte actora pretende su cálculo conforme a las reglas previstas para la devolución de ingresos indebidos.

(...)"

En el Fundamento de Derecho TERCERO dispone que (la negrita es nuestra):

"Sobre la diferencia entre los conceptos de devoluciones de oficio o devoluciones de ingresos indebidos existe una muy profusa producción judicial y jurisprudencial.

La ley General Tributaria regula las primeras en el artículo 31.1: "la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa 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.

De esta regulación aflora inmediatamente un primer rasgo, esencial, que ha de tener la devolución de oficio: ha de referirse a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. Así lo hemos reflejado en ocasiones (SAN 28 de enero de 2016, -recurso 430/2013), en citas expresadas en la demanda: "ante todo, como es sabido, las denominadas devoluciones de oficio se producen por retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades, ..., siendo característica esencial de ellas que los pagos realizados son "debidos" inicialmente, aun cuando posteriormente se conviertan en "indebidos", por razones de la técnica propia de cada tributo...".

Y el artículo 32.1 de la LGT regula la devolución de ingresos indebidos: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley ".

La misma sentencia los conceptuó diciendo: "...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 pueda hacer que el ingreso en principio "debido", se convierta posteriormente en "improcedente".

Como en el caso anterior, una nota resalta inmediatamente: que la devolución no provenga de la propia mecánica de la liquidación regida por la normativa de cada tributo.

La concreción de este concepto se obtiene aplicando el artículo 221 LGT, al que expresamente se remite el artículo 32.1 LGT, que en lo que ahora importa determina: "el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciara de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos: a) cuando se hay producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones...".

En consecuencia, para afirmar la aplicabilidad de esta última norma será ineludible apreciar la existencia de una duplicidad en el pago de la deuda tributaria, o lo que es lo mismo, que el pago de la deuda no resulte acorde con el ordenamiento tributario, pues éste sólo admite el pago de la suma que derive de la concreción de la deuda tributaria, según la norma existente en tal momento; y, en tal sentido, la suma que se ingrese por encima de esta concreción resultará no conforme con el ordenamiento jurídico o ilegal; y, como hemos dicho en otras ocasiones (vid la SAN de 28 de enero de 2016, ya mencionada), "en definitiva, en el ingreso indebido, existe un componente de ilegalidad que no con curre en la devolución de oficio".

Por su parte, el TS en sentencia 1288/2021 de 17/03/2021 señala en los mismos términos que:

"La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 789/2020. De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 4 de marzo de 2021:

" SEGUNDO. *Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional.*

1.Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre la cuestión nuclear que constituyó el objeto del litigio: determinar si la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de una regularización

con origen en unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso o no, para lo que habrá que discernir previamente si nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido o con una devolución derivada de la normativa del tributo.

2. Reiteradamente se ha expuesto por esta Sala, entre otras, en sentencia de 5 de diciembre de 2018, dictada en el rec. núm. 129/2017 , que no cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los artículos 31 y 32 LGT , pues responden a finalidades bien distintas.

La diferencia esencial entre ambas -y la razón de ser del distinto régimen previsto para la obligación de satisfacer intereses en una y otra- no radica en que la devolución tenga lugar en el seno de una relación tributaria trabada respecto de cualquier deuda tributaria, pues todas ellas vienen referidas necesariamente a un tributo singular. Antes bien, la figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida.

(...)

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT -, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurre en mora debitoris desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT -y, desde un punto de vista procedimental, del artículo 221 de la misma Ley -.

(...)

En efecto, ya se expuso en el auto de admisión que sobre la cuestión referente a si los intereses de demora previstos en el artículo 26 LGT han de generarse desde el momento del ingreso de las cantidades cuya devolución se acordó como consecuencia de una regularización practicada tras unas actuaciones de inspección en las que se advirtió una simulación y se recalificaron unos ingresos como dividendos, reconociéndose la aplicación de una deducción por doble imposición, este Tribunal había admitido un recurso en el que se planteaba un interrogante sustancialmente análogo. En particular, en el auto de 14 de noviembre de 2018, dictado en el recurso de casación 3010/2018, (ECLI: ES:TS:2018:12123A), se consideró que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en "Determinar si la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación -corolario de unas actuaciones inspectoras con reconocimiento de una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del periodo voluntario hasta la fecha de ordenación del pago, cuando la autoliquidación originariamente presentada ya resultó a devolver como consecuencia de la deducción de las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, y si nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido o con la devolución derivada de la normativa del tributo".

Y si bien, se añadía, los supuestos de hecho en uno y otro caso no son idénticos, pues en aquel -recurso de casación 3010/2018- el obligado presentó una solicitud de rectificación tras la culminación de las actuaciones inspectoras a fin de obtener la devolución de lo ingresado por aplicación de la misma deducción junto con los intereses de demora, y en el que nos ocupa se acuerda la devolución en la propia liquidación, es evidente que la cuestión de fondo que late en ambos supuestos es coincidente.

Pues bien, en el citado recurso de casación ha recaído recientemente sentencia núm. 106/2021, de 28 de enero , en la que se aborda la misma cuestión de fondo que ahora abordamos, si bien es cierto que en relación con una sentencia de la Sección Segunda de la Sala competente de la Audiencia Nacional de signo contrario a la ahora recurrida.

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica determinan la necesidad de dar respuesta al presente asunto en términos coincidentes a los contenidos en aquella sentencia, a cuyo efecto se reproducen los correspondientes de aquella resolución:

"La verdadera cuestión a resolver es que, si una vez reconocido el derecho del contribuyente a la aplicación de una deducción en un procedimiento de inspección (y no teniendo la Inspección a bien extender de oficio y automáticamente los efectos de dicho reconocimiento a ejercicios distintos del comprobado), la devolución instada por el contribuyente (en el marco de la subsiguiente rectificación de su autoliquidación), cuando es reconocida por la Administración, debe incorporar, o no, intereses de demora desde el momento en que finalizó el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación originaria y hasta la fecha de su ordenación.

La clave está en determinar si la devolución que nos ocupa es de un ingreso debido o de un ingreso indebido.

El artículo 120.3 de la LGT dispone que "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". Dice el artículo 31 LGT 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".

Ahora bien, según ese mismo apartado 3 del referido artículo 120, "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". Este artículo 32.2 dice que "con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley. A estos efectos, el interés 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".

Cuando AHISL calculó los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007/2008, no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial ACCENTURE S.L. por impedirlo el artículo 45 del TRLIS. No aplicó tampoco esta deducción posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, pese a lo dispuesto en el artículo 30 del TRLIS, que lleva por título "deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna". No obstante, solicitó la rectificación de dicha autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció, para los ejercicios 2008/2009, 2009/2010 y 2010/2011, en un acta con acuerdo, dicha deducción y, consiguientemente, la devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses.

Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen interés de demora desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora. Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, STS de 17 de diciembre de 2012 (2155/2011) "los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad 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". Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado periodo un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un acto con acuerdo.

A la vista de lo que se acaba de argumentar, la respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en unas circunstancias como las que hemos examinado en el presente recurso de casación, "la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación - corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acto con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, puesto que nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido".

La respuesta al presente asunto debe ser, en términos coincidentes a la sentencia parcialmente transcrita, que la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de una regularización con origen en unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, dado que nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido."

En el caso que nos ocupa, tal y como señala la reclamante en su alegación tercera, el cálculo de los pagos fraccionados efectuado en su momento, dando lugar a efectuar los correspondientes ingresos, fue incorrecto. En concreto, éstos se calcularon, por la entidad, sobre una base incorrecta al no haber tenido en cuenta, para su determinación, el criterio de amortización en cuanto al elemento del inmovilizado en cuestión (un horno de vidrio) en los términos expuestos por la AEAT a la hora de practicar la liquidación del IS de ejercicios anteriores, criterio que, además, quedó confirmado por el TS en 2016 tras la completa revisión de esas liquidaciones; así, señala acertadamente la recurrente que:

" (...) para el cálculo de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2007, debería haberse tenido en cuenta la base imponible de la sociedad, afectada por el gasto por amortización regularizado, y la compensación de eventuales bases imponibles negativas, afectadas también por los gastos por amortización regularizados y

consignados en periodos anteriores. Por tanto, esta parte ingresó en concepto de pagos fraccionados del ejercicio 2007, los importes que se detallan a continuación; importes que, de haberse seguido el criterio de amortización aplicado por la Administración y confirmado por el Tribunal Supremo, no se hubieran tenido que ingresar."

Los pagos fraccionados ingresados por la interesada según consta en el expediente, se calcularon de la siguiente forma:

1er Pago fraccionado

De haberse utilizado el criterio de amortización fijado por la AEAT y confirmado por la sentencia del Tribunal Supremo y, consecuentemente, la compensación de BIN's generadas entre 2002 y 2006, calculadas también conforme al criterio de amortización aplicado por la Administración, las cantidades que hubiera correspondido ingresar, en cada uno de los pagos fraccionados del ejercicio 2007, serían las siguientes:

	1er Pago fraccionado	2º Pago fraccionado	3er Pago fraccionado
Base Imponible	5.236.125,45	11.612.089,36	11.566.506,74
Compensación de BIN's	- 5.236.125,45	- 9.839.348,90	- 9.839.348,90
Base del pago fraccionado	-	1.772.740,46	1.727.157,84
Resultado (23%)	-	407.730,31	397.246,30
Retenciones e Ingresos a Cuenca	-3.310,20	- 8.294,00	- 9.410,00
Anteriores pagos fraccionados	-	-	-399.436,31
A ingresar	-	399.436,31	-

Este aspecto determina que los pagos fraccionados inicialmente ingresados fueron indebidos desde el primer momento.

En idéntico sentido ha concluido, en resoluciones previas, este TEAC. Así en la resolución RG 2447/2015, de 02/07/2015, se concluyó que como los pagos fraccionados se habían calculado sobre una base imponible que era incorrecta (ya que se debería de haber efectuado un ajuste en la misma como consecuencia de la incorrecta amortización), los ingresos resultado de esos pagos tenían la naturaleza de ingresos indebidos:

" Manifiesta el recurrente que los pagos fraccionados correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 se realizaron de acuerdo con los términos previstos en el artículo 61 de la Ley 2/2004, de 28 de diciembre de 2004 de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2005, sobre la base imponible del período al ser su volumen de operaciones superior a 6 millones de euros en ambos ejercicios. Habrá que verificar dicha afirmación si bien la modalidad de pago fraccionado no altera el hecho de que como consecuencia del "ajuste bilateral" practicado por la Inspección se hayan podido generar ingresos indebidos con motivo de la realización de los pagos fraccionados ya de ambos ya, al menos, respecto de uno de los ejercicios objeto de regularización.

Así las cosas, con motivo de la regularización inspectora los pagos fraccionados calculados resultaron o, cuanto menos, pudieron resultar excesivos suponiendo, al menos en parte, auténticos ingresos indebidos de "deudas tributarias", calificación ésta otorgada a los pagos fraccionados por el apartado 5 del artículo 45 arriba transcrito, de manera que los intereses de demora en su caso devengados por éstos a favor del sujeto pasivo deben regirse por el tercer párrafo del artículo 120.3 de la LGT, a cuyo tenor se abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT, esto es, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

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

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

Ante un supuesto de hecho muy similar al que nos ocupa, la Audiencia Nacional, en sentencia de 09-06-2010 (rec. nº 261/2007), decía en el Fundamento de Derecho Cuarto:

" 3. En síntesis, si la Administración exige intereses de demora, en relación con los ejercicios 1996 a 1999 que fueron en su día objeto de liquidación, sin recalcular tales intereses en función de las cantidades abonadas en exceso en el ejercicio 2000, (...), no hay razón legítima para considerar que estemos ante una devolución de oficio motivada por la técnica del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el resultado final a devolver asumido por la Administración se fundamenta de modo directo, no en el desfase entre los pagos fraccionados y la cuota final (como sería el caso del artículo 145 LIS), sino en la disminución de cuota por traslación de parte de los conceptos que integran la base imponible a ejercicios precedentes.

4. La tesis de la Administración acerca de la procedencia de aplicar la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 por la sola razón de que la autoliquidación del Impuesto arrojó un resultado a devolver es tanto como desconocer la naturaleza y fines de los pagos fraccionados y la integración de éstos en la deuda tributaria.

5. La única diferencia ente el asunto examinado por el TEAC en la resolución de 8 de noviembre de 2006 de constante referencia y el asunto que ahora nos ocupa radica en la determinación del dies a quo para calcular los intereses de demora que, en la resolución de referencia se reconoció desde la fecha de la autoliquidación, si bien cuidándose de aclarar que tal era lo pedido por el interesado, de suerte que la Sala considera más adecuado a Derecho reconocer el devengo de tales intereses desde la fecha de ingreso del último pago fraccionado, según lo previsto en el artículo 155 de la LGT de 1963 para la devolución de ingresos indebidos, naturaleza de la que participan los que ahora nos ocupan, acogiendo con ello lo que interesa en su suplico la sociedad recurrente"

Si bien dicha sentencia se basa en la regulación anterior a la vigente Ley 58/03, resulta plenamente trasladable al presente caso, pues la misma distinción entre devoluciones derivadas de la mecánica del impuesto y las originadas por ingresos indebidos, y con diferentes "dies a quo" de devengo de intereses de demora en uno y otro caso, existía bajo la vigencia de la Ley 230/63 y el RD 1163/90 regulador de la devolución de los ingresos indebidos y ahora con la Ley 58/03 en vigor."

Este TEAC fijó el criterio, seguido en otras resoluciones, de considerar los ingresos realizados por los pagos fraccionados como ingresos indebidos, aunque resulten de una devolución acordada de oficio por la Administración.

Por lo tanto, en el supuesto objeto de la presente controversia, resulta aún más patente la aplicación del citado criterio, pues la devolución no se produce de oficio por la Administración, sino como consecuencia de la estimación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación instada por el obligado tributario. Es claro que, en el presente caso, el Tesoro dispuso de cantidades, de forma indebida, desde que éstas se ingresaron por la entidad, cantidades que deben ser devueltas y que hacen surgir el derecho a percibir los intereses de demora que procedan.

La necesidad de mantener un equilibrio en este caso se hace tanto más patente cuanto que el retraso en la regularización inspectora no supondría perjuicio para la Administración, en cuanto que hay un ingreso superior al debido, mientras que el obligado tributario, ha estado realizando ingresos de más, con el correspondiente perjuicio para él.

Lo que motiva los excesivos pagos fraccionados no es la mecánica del Impuesto, sino el erróneo cálculo de la base para calcular los mismos; por lo tanto, y reiteramos, estos ingresos fueron indebidos desde el primer momento.

Por lo tanto, a la vista de todo lo expuesto anteriormente, y los criterios fijados para la solución de esta cuestión por este TEAC en resoluciones precedentes y por el TS y la AN, cabe estimar lo alegado por la interesada, debiendo calificar los ingresos efectuados a través de los pagos fraccionados como ingresos indebidos y comparte las siguientes argumentaciones por ella expuestas en su escrito de alegaciones:

" Como se viene señalando, es indebido todo aquel ingreso que no proceda realizar en atención a la normativa aplicable al tributo en cuestión. Es cierto que el contribuyente está obligado a realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en curso, aunque este único hecho no convierte en "debido" cualquier ingreso que se realice con ocasión de dichos pagos. El carácter debido o indebido del ingreso realizado en un pago fraccionado dependerá, de si éste se ha realizado siguiendo una correcta aplicación de la normativa aplicable.

Por tanto, las cantidades ingresadas a través de los pagos fraccionados también pueden tener la consideración de ingresos indebidos. Este sería el caso de pagos fraccionados que se calculan en atención a una incorrecta aplicación de las normas. Este criterio está avalado por la jurisprudencia, en un importante número de sentencias tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional, de las que procede destacar las siguientes:

STS de 6 de febrero de 2014:

" Distinto es el caso de "devolución de ingresos indebidos", respecto de la cual, como se dijo en la en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: "(...) 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.(...)

Por tanto, no puede admitirse la alegación del Abogado del Estado, en el sentido de que los pagos a cuenta fueron debidos en el momento en que se realizaron, por llevarse a cabo según los datos económicos contabilizados voluntariamente por la propia empresa, pues no siendo correctos tales datos, tampoco podían serlo los ingresos producidos a consecuencia de ellos."

STS de 17 de diciembre de 2012:

" De la resolución de 1 de Abril de 2008 (folio 42 del expediente) resulta que de la cantidad total a devolver (475.967,42 euros) se acuerda que solo devenguen intereses 194.319,74 euros (que se corresponden con la cuota ingresada en la autoliquidación de Julio de 2005). Se entiende que el resto no devenga intereses pues no se corresponde con un ingreso indebido sino con una devolución derivada de la normativa del tributo. (...)

Y 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". (...)

Y, en definitiva, como se dijo en la en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", (...) 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."

SAN de 28 de enero de 2016

" (...) no hay razón legítima para considerar que estemos ante una devolución de oficio motivada por la técnica del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el resultado final a devolver asumido por la Administración se fundamenta de modo directo, no en el desfase entre los pagos fraccionados y la cuota final (como sería el caso del artículo 145 LIS), sino en la disminución de cuota por traslación de parte de los conceptos que integraban la base imponible a ejercicios precedentes."

SAN de 17 de enero de 2013

"Considera la Sala que en el supuesto enjuiciado no puede hablarse de una devolución derivada de la normativa de cada tributo toda vez que no se trata de una cantidad ingresada o soportada "debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo", tal y como la define el artículo 31 de la Ley General Tributaria anteriormente transcrito, sino de la devolución de los pagos fraccionados que ya en su origen, como consecuencia de la aplicación de la bonificación del 99% de la cuota, eran indebidos. En efecto, no puede hablarse de una devolución derivada de la normativa de cada tributo, a los efectos de la aplicación del art. 31 LGT y de su régimen especial, respecto de una devolución que la Inspección no acuerda de oficio sino dando respuesta en derecho a una solicitud del obligado tributario de rectificación de sus autoliquidaciones, esto es, en un procedimiento instado por la parte interesada."

Los anteriores principios, en virtud de los cuales procede reconocer que los ingresos realizados con los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades también pueden constituir ingresos indebidos, son directamente aplicables en este caso. Por tanto, es inevitable la conclusión conforme los ingresos realizados por esta parte, tanto mediante los pagos fraccionados como mediante la autoliquidación final del ejercicio 2007, deben recibir la calificación de ingresos indebidos, puesto que derivan exclusivamente de la incorrecta imputación temporal de los gastos derivados de la amortización del horno industrial. La amortización incorrectamente practicada afectó también a los pagos fraccionados, que se calcularon sobre la base de una amortización incorrecta y no tuvieron en cuenta el incremento de las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios anteriores, como consecuencia precisamente de un gasto adicional por amortización en dichos ejercicios.

En este sentido, por tanto, si la Administración reconoce que los ingresos derivados de la autoliquidación final del ejercicio 2007 son indebidos, los ingresos derivados de los pagos fraccionados deben atender a la misma calificación jurídica ya que la incorrección en su cálculo deriva del mismo motivo."

(...)

" En consecuencia, los ingresos realizados a través de los pagos fraccionados directamente relacionados con la regularización confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo también deben calificarse de ingresos indebidos, sobre los que esta parte tiene derecho a obtener intereses de demora calculados desde la fecha del correspondiente ingreso."

Sexto.

Por último, la interesada, argumenta en la alegación tercera la procedencia del abono de intereses de demora a su favor, señalando que:

"El Tribunal Supremo, como ya se ha apuntado, corrige el criterio de la Administración, y recuerda que los ingresos se llevaron a cabo por conceptos que no eran debidos desde el principio. Al tratarse de devoluciones de ingresos indebidos y no de devoluciones con origen en la técnica de gestión del Impuesto, estos ingresos indebidos deben generar igualmente intereses de demora desde que se produjeron; es decir y en relación con los importes correspondientes a los pagos fraccionados desde la fecha de los mismos. En ningún momento se cuestiona la necesidad de impugnar las autoliquidaciones correspondientes a dichos pagos fraccionados.

Por tanto y de acuerdo con el artículo 32.2 LGT, en los casos de devolución de ingresos indebidos, procede el abono del interés de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite; interés que 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.

En relación con ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados, es indudable que dichos intereses de demora deben calcularse desde la desde la fecha del ingreso del pago a cuenta correspondiente."

Como consecuencia de lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, en la medida en que los ingresos efectuados por los pagos fraccionados deben calificarse como ingresos indebidos, cabe compartir por este TEAC lo alegado por la interesada.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT, se devengan intereses de demora a favor de la interesada sobre la totalidad del importe a devolver, es decir, 3.730.339,56 euros, no sólo por la cantidad ingresada en exceso en la autoliquidación final, teniendo en cuenta que, a efectos del cálculo de tales intereses de demora, éstos se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, es decir, desde el momento en que se efectuó cada uno de los pagos fraccionados afectados.

Por lo tanto, y en virtud de lo expuesto, cabe, por este TEAC, estimar las alegaciones formuladas, reconociendo a la reclamante el abono de intereses de demora a su favor por la totalidad del importe a devolver, por ser calificados como ingresos indebidos tanto las cantidades ingresadas en virtud de cada uno de los pagos fraccionados efectuados en el ejercicio como por la autoliquidación final del mismo, lo que deberá llevarse a cabo, por el órgano competente, en ejecución de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.