

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093374

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 963/2024, de 31 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7037/2022

### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. Cálculo de deterioro de los valores en las participadas que se hayan ingresado en los pagos fraccionados.** La sociedad recurrente había realizado pagos fraccionados del régimen general (modelo 202) con arreglo a lo establecido en el art.45 TRLIS, y respecto de estos no instó la rectificación; la Inspección concluye que esos ingresos por pagos fraccionados estaban bien hechos en su momento porque las pérdidas de entidades participadas producidas ha de calcularse con arreglo a las últimas cuentas aprobadas. La sentencia recurrida consideró que del art. 120.3 LGT resulta que el devengo de intereses de demora sólo se produce si han transcurrido 6 meses desde la solicitud de rectificación y la devolución procedente no se hubiera realizado por causa imputable a la Administración tributaria, de forma que los pagos fraccionados de los ejercicios de 2010 y 2012 (pagos que operan como obligaciones autónomas) no se realizaron por cuantía superior a la debida, de manera que no cabe reputarlos como ingresos indebidos, sino como derivados de la normativa del tributo y, en consecuencia, estimó correcta la liquidación de intereses controvertida. La pretensión del obligado, desde la vía administrativa hasta el presente recurso de casación, consiste en que se liquiden a su favor intereses de demora sobre los pagos realizados en los periodos 2010 y 2012, y que tal liquidación se realice desde la fecha en que se ingresaron tales pagos y hasta la fecha en que se ordenó el pago de las devoluciones resultantes de la comprobación. En cambio, la administración distingue, por un lado, entre intereses de demora por la realización de ingresos indebidos (art. 32 LGT) y, por otro, intereses por devolución procedente por la normativa reguladora del impuesto (arts. 31 y 120.3 LGT y art.129 TRLIS). Estos últimos son el objeto de la controversia, pues la cuantía que la administración acuerda devolver es la que, de acuerdo con lo establecido en el art.101 LGT resultó procedente, a partir del recálculo los deterioros, efectuado por la sociedad con base en la normativa aplicable en el momento del devengo de los deterioros, concluyendo que el importe de los deterioros declarados era incorrecto, procediendo, por tanto, a restituir las cantidades indebidamente ingresadas. El tribunal se remite a la doctrina ya fijada en la STS de 28 de enero de 2021, recurso n.º 3010/2018 (NFJ081140) que estableció que al hallarnos ante una especie de «ingresos indebidos sobrevenidos» como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo y los intereses de demora deben devengarse desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación, pues es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a la sociedad y es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora. En este caso la inspección concluyó que procedía rectificar las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 para incluir los nuevos cálculos del deterioro de participaciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.3 TRLIS en cuando habían sido incorrectamente calculados en las autoliquidaciones del IS originales. A resultados de dicha rectificación, tal como figura en el acta de conformidad, acordó la cuantía que se debía restituir a la sociedad en relación con los años 2010 y 2012, que, por tanto, fue indebidamente ingresada en el Tesoro Público, con independencia de que dicho ingreso correspondiera, en parte, al pago de las retenciones y pagos fraccionados realizados con anterioridad. El Tribunal fija la siguiente doctrina: un pago fraccionado, debidamente autoliquidado por una entidad mercantil en aplicación de las normas reguladoras del impuesto, es indebido cuando proceda su devolución si la autoliquidación del ejercicio arroja una cuota inferior a lo así pagado, como consecuencia del recálculo del deterioro de los valores en las participadas, reconocido por la administración en el marco de actuaciones inspectoras. Esta devolución del ingreso excesivo hecho en el momento del pago fraccionado se rige en cuanto al devengo de intereses por el art. 32 LGT [Vid., ATS de 19 de abril de 2023, recurso n.º 7037/2022 (NFJ089488) y SAN de 30 de junio de 2022, recurso n.º 477/2019 (NFJ089490) que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

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

Constitución Española, art. 14.

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

**PONENTE:**

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 963/2024

Fecha de sentencia: 31/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7037/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7037/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 963/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7037/2022, interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de Venis, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de junio de 2022, en el recurso núm. 477/2019 sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 a 2012.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 30 de junio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario abreviado núm. 477/2019, promovido por Venis S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación notificado el 2 de febrero de 2018.

#### **Segundo.**

Hechos relevantes.

1º.- La entidad recurrente, -cuya actividad principal clasificada en el epígrafe IAE (empresario) 2.3473, fue fabricación de baldosas esmaltadas para pavimentos- presentó, el 24 de julio de 2015, solicitud de rectificación de autoliquidaciones, modelo 200, de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 del impuesto sobre sociedades, con fundamento en el artículo 120.3 LGT, por entender que los datos declarados, relativos a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas, no eran correctos. Este procedimiento de rectificación de autoliquidaciones finalizó por el inicio de las actuaciones de inspección el día 13 de julio de 2016, en relación con los ejercicios 2010, 2011 y 2012 del impuesto sobre sociedades, limitadas, precisamente, a la comprobación de la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas, en los términos del artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

2º.- Se incoaron dos actas de inspección el 28 de febrero de 2017. Una en conformidad, A01 80566181, de rectificación de los datos sobre pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas, conformidad que se extiende a los intereses de demora sobre el importe a ingresar por el ejercicio 2011. Otra en disconformidad, A02 72773532, relativa a la determinación de los intereses de demora sobre las cantidades a devolver de los ejercicios 2010 y 2012.

3º.- Fue confirmada el acta de disconformidad y notificado el acuerdo de liquidación, el día 2 de febrero de 2018.

4º.- Contra el citado acuerdo de liquidación la entidad contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa, el 2 de marzo de 2018, ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

5º. El 16 de enero de 2019 el Tribunal Económico- Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

6º. El 17 de mayo de 2019, el contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 477/2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

#### **Tercero.**

La sentencia de instancia.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho segundo con el siguiente tenor literal:

"Así las cosas, no hay discusión de que sobre los ingresos realizados en las autoliquidaciones de los ejercicios 2010 y 2012 se han liquidado intereses de demora del artículo 32 desde la fecha en que los ingresos tuvieron lugar, como ya ha quedado anotado.

Lo que sucede es que VENIS, S.A. había realizado pagos fraccionados del régimen general (modelo 202) con arreglo a lo establecido en el artículo 45 TRLIS, y respecto de estos no instó la rectificación; la Inspección concluye que esos ingresos por pagos fraccionados estaban bien hechos en su momento porque las pérdidas de entidades participadas producidas ha de calcularse con arreglo a las últimas cuentas aprobadas. Así, cuando empezó el plazo para declarar el pago fraccionado 1T/2010, si la participada había aprobado las cuentas de 2009, estas serían las que sirven de base, y si no estaban aprobadas, las de 2008, pero no las de 2010. A este respecto, la Dirección General de Tributos ha establecido que la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, ha de calcularse con los valores que figuren en los balances de las sociedades participadas que estuvieran aprobados antes del correspondiente plazo de declaración. Si posteriormente tales datos se vieran modificados se podrá instar un procedimiento de rectificación de autoliquidación en los términos del artículo 120.3 LGT (consultas V2514-11, de 21 de octubre de 2011 y CV 0349-13, de 7 de febrero de 2013). Para este supuesto, del artículo 120.3 LGT resulta que el devengo de intereses de demora sólo se produce si han transcurrido 6 meses desde la solicitud de rectificación y la devolución procedente no se hubiera realizado por causa imputable a la Administración tributaria.

Esto nos lleva a afirmar que los pagos fraccionados de los ejercicios de 2010 y 2012 (pagos que operan como obligaciones autónomas) no se realizaron por cuantía superior a la debida, de manera que no cabe reputarlos como ingresos indebidos, sino como derivados de la normativa del tributo y, en consecuencia, estimamos correcta la liquidación de intereses controvertida".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### Cuarto.

Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Venis, S.A., presentó escrito, el 22 de septiembre de 2022, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 31, 32, 120.3 y 221 de la LGT, y del artículo 14 de la Constitución Española.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de septiembre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de abril de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar si el ingreso excesivo hecho en el momento del pago fraccionado y a la luz de unos datos en ese momento válidos no impide que deba considerarse como ingreso indebido, también en el caso del cálculo de deterioro de los valores en las participadas que se hayan ingresado en los pagos fraccionados según un determinado modo de cálculo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 31 LGT sobre "Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo".

3.2. El artículo 32 LGT sobre "Devolución de ingresos indebidos".

3.3. El artículo 120.3 LGT sobre rectificación de autoliquidaciones, que establece: "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".

3.4. El artículo 221 LGT. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos. Especialmente los apartados 4 y 5: "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".

3.5. También será preciso interpretar el artículo 14 de la Constitución española, que dispone: "Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social". En concreto, si resulta contrario a dicho artículo el otorgamiento de un tratamiento distinto a los obligados tributarios en función de si realizan pagos fraccionados o no y cómo sea su cálculo, penalizando a aquellos que se han visto obligados por exigencia de la norma a ingresar de forma anticipada un importe mayor del Impuesto sobre Sociedades.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

3.- Interposición. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de Venis, S.A. interpuso recurso de casación mediante escrito de 14 de junio de 2023.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que esta Sala : "confirme que la interpretación de los artículos 31, 32, 120.3 y 221 de la LGT, y del artículo 14 de la Constitución Española, establecida en sus sentencias de 5 de julio de 2016, 28 de enero de 2021 y 4 de marzo de 2021 es igualmente aplicable a aquellos casos en que hay una devolución de ingresos derivada de una inspección, y confirme que esa devolución lo es de ingresos indebidos que devengan los intereses del artículo 32 de la LGT, con independencia de que haya habido o no pagos fraccionados, cómo se hubieran calculado esos pagos y de si, como consecuencia de esos pagos fraccionados, la cuota resultante de la autoliquidación del impuesto hubiera salido a devolver o a pagar" y, por tanto, se declare haber lugar el recurso de casación.

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 2 de agosto de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente concluye que deben ser desestimadas, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y, por tanto, debe ser confirmada, declarándose no haber lugar al recurso de casación interpuesto.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia, de fecha 1 de septiembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de febrero de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

- Objeto del presente recurso de casación.

En el presente caso se trata de discernir si es conforme a derecho distinguir entre el total de las devoluciones que deban hacerse a un contribuyente, una parte que tiene como origen ingresos indebidos y otra que es producto de la aplicación de la normativa del impuesto, sin que el hecho de que la recurrente incurriera en un error en su autoliquidación tenga aptitud para mutar, novar o transformar la naturaleza debida de los repetidos ingresos.

### Segundo.

Alegaciones de las partes.

Venis S.A señala que la postura de la sentencia supone una vulneración de los artículos 31, 32, 120.3 y 221 de la LGT, y del artículo 14 de la Constitución Española y de las sentencias de esta Sala interpretativas de estos preceptos de 5 de julio de 2016 (rec. 2304/2015), 28 de enero de 2021 (rec. 3010/2018) y dos de 4 de marzo de 2021 (recs. 789/2020 y 6647/2019).

Después resume los criterios jurisprudenciales aludidos en estos términos:

(i) En todos los casos, nos encontramos con contribuyentes que presentaron, en su día, autoliquidaciones del IS que resultaron en cuotas a ingresar o devolver. Como consecuencia de la presentación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del IS, revisadas y admitidas por la Administración tributaria, ya sea en un procedimiento específico o en el marco de una inspección, el Tesoro Público debe reembolsar cantidades superiores a la cuota ingresada o devuelta en relación con las autoliquidaciones del IS. En dichas sentencias, esta Sala analiza

si la cantidad cuya devolución se acuerda devenga intereses de demora desde la fecha en la que se presentaron las autoliquidaciones del IS. Para ello, la Sala analiza previamente si nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido o con una devolución derivada de la normativa del tributo.

(ii) La figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada, en concepto de retenciones o pagos a cuenta, y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida. En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en el momento del pago fraccionado, pero que, únicamente por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes en la autoliquidación definitiva. La devolución surge única y exclusivamente por razones derivadas de la mecánica de liquidación del impuesto y no de circunstancias ajenas a esa mecánica (como, por ejemplo, aquellas que hayan motivado la modificación de las autoliquidaciones del IS como errores o cambios de criterio).

(iii) La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad diferente; esto es, el resarcimiento de los contribuyentes por la realización de pagos carentes de amparo normativo que los haga exigibles y que la Administración tributaria ha disfrutado indebidamente. Los supuestos que el artículo 221 de la LGT prevé como determinantes de la existencia de un ingreso indebido son muy ilustrativos de esa naturaleza y finalidad. La norma menciona determinadas circunstancias como generadoras del derecho a instar una devolución de ingresos indebidos.

(iv) Las retenciones y pagos fraccionados pueden ser debidos en el momento en que se practicaron. En el momento de la autoliquidación, para determinar la deuda, dichos pagos fraccionados y retenciones deben descontarse de la cuota del IS resultante de la autoliquidación definitiva y si el resultado es a devolver, tal cantidad puede constituir un ingreso indebido si se determina posteriormente a través de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, como el que nos ocupa, el carácter indebido del ingreso. En ese caso, este ingreso indebido lo es desde que finalizó el período de liquidación y no se reembolsa a resultas de la mecánica del impuesto sino del procedimiento de rectificación.

(v) Además, en diversas sentencias esta Sala analiza la calificación que procede atribuir a determinadas devoluciones de impuestos acordadas por la Administración tributaria en el marco de procedimientos de comprobación en los que se reconocía a los contribuyentes la aplicación (en esos casos) de deducciones por doble imposición que no habían sido reconocidas inicialmente por ellos en las autoliquidaciones del IS.

En esas sentencias, la Sala concluye que procede que se devenguen intereses de demora desde el fin del período voluntario de presentación de la autoliquidación del IS por las devoluciones acordadas por la Administración tributaria con motivo de la aplicación de la deducción por doble imposición en la autoliquidación final del impuesto tras la finalización de los respectivos procedimientos de comprobación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a los contribuyentes.

En los supuestos analizados, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica de liquidación del IS, sino que se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica un criterio avalado por la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación previo (circunstancias prácticamente idénticas a las del caso que nos ocupa salvo por el hecho de que, en este, la Administración ha actuado de oficio devolviendo las cantidades indebidamente ingresadas). De no haber existido tales rectificaciones y la correspondiente aplicación de las deducciones por doble imposición, los contribuyentes no habrían tenido nunca acceso a las devoluciones satisfechas y, mucho menos, por la simple mecánica de liquidación del impuesto. En palabras de la Sala, "Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo (...)

En ese caso, procede que se devengue interés de demora desde el fin del período 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".

Esta doctrina es congruente con el hecho de que los contribuyentes presenten, de manera correcta, los pagos fraccionados a cuenta del IS con base en la información disponible y cualquiera que sea el método utilizado de acuerdo con la normativa vigente (i.e. ya sea la modalidad de la cuota del IS o la modalidad de la base imponible corrida). Es perfectamente posible realizar el pago fraccionado de manera correcta y que, con posterioridad, una vez se ha presentado la autoliquidación del IS definitiva, dicha declaración y los pagos realizados se conviertan en indebidos como consecuencia de la necesidad de aplicar un criterio distinto en el momento de presentar la declaración.

Con base en dicha doctrina, tan indebido será el importe ingresado en concepto de cuota del IS como aquel deducido en concepto de pagos fraccionados de la deuda tributaria en el momento de presentación de la autoliquidación del IS.

Después pasa a verificar la infracción imputada, advirtiendo, en primer lugar, que la sentencia de instancia concluye que, únicamente las cuantías ingresadas en concepto de cuota del IS en las autoliquidaciones de los ejercicios 2010 y 2012, constituyen ingresos indebidos a los efectos de determinar el régimen de los intereses de demora, mientras que el resto de la cuantía deducida de la deuda tributaria y que correspondía reembolsar al Tesoro

Público según el acuerdo de rectificación, debe considerarse como ingresos derivados de la normativa del impuesto. Para ello, la Sala de instancia se ampara en que los pagos fraccionados de los ejercicios de 2010 y 2012 (pagos que operan como obligaciones autónomas) se realizaron correctamente, a pesar de que la Administración tributaria disfrutó de cuantías indebidas desde el momento de presentación de la autoliquidación del IS.

Afirma Venís S.A que resulta irrelevante que los pagos fraccionados presentados "pudiesen ser, si se quiere, "provisionalmente" correctos cuando fueron presentados. Los pagos fraccionados constituyen pagos anticipados a realizar durante el ejercicio en curso de la futura cuota tributaria del IS que pueda surgir de la autoliquidación anual del IS. Con ellos, el contribuyente está anticipando el pago de su propio impuesto personal de modo que, al presentar su declaración anual por este impuesto, tiene derecho a deducir de la correspondiente cuota las retenciones e ingresos a cuenta soportados sobre sus ingresos. En la medida en que deben realizarse durante el ejercicio en curso, la normativa vigente establece dos modalidades de cálculo de los pagos fraccionados que son meras estimaciones del futuro impuesto: una modalidad se calcula a partir de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido y la otra como base de cálculo la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural".

Defiende que la aplicación de una modalidad u otra de pagos fraccionados no puede ser el elemento determinante de que un ingreso tenga el carácter de debido o indebido. "Los pagos fraccionados no son más que pagos anticipados que deben deducirse de la deuda tributaria resultante de la presentación de la autoliquidación definitiva del IS, momento en el que se produce el ingreso de dichas cantidades. Y es esta autoliquidación la que podrá resultar en un ingreso indebido si es que se demuestra, con posterioridad, que la base imponible o el resto de elementos configuradores del impuesto, se declararon de manera incorrecta". De otra manera, apostilla, se estaría vulnerando el artículo 14 de la Constitución Española, por cuanto el tratamiento aplicable a los intereses de demora se haría depender de la sujeción del contribuyente a las distintas modalidades de pagos fraccionados a cuenta del IS previstas en la normativa, cuando, además, Venís, S.A. se veía forzada, por imperativo legal, a seguir una determinada modalidad de cuantificación de sus pagos fraccionados.

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria admite que las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2010 y 2012 fueron presentadas incorrectamente por el obligado tributario, por cuanto integró en la base imponible una cuantía de pérdidas por el deterioro de sus participadas inferior a la que debía, de acuerdo con la normativa vigente y su interpretación por los órganos administrativos. "En consecuencia, reconoce la necesidad de reembolsar ciertas cantidades a la sociedad. Estas cuantías se corresponden con las cuotas ingresadas del IS mediante su pago y la deducción de los pagos fraccionados del ejercicio en exceso de las que hubieran correspondido si las autoliquidaciones se hubieran presentado correctamente y constituyen ingresos indebidos sobrevenidos. Dichos ingresos se detectan con posterioridad a la presentación de estas autoliquidaciones en el marco de un procedimiento de comprobación iniciado por las solicitudes de rectificación del IS presentadas por Venís S.A. en tiempo y forma".

Por tanto, dice, en la medida en que la totalidad de las cantidades percibidas por la sociedad, tras la rectificación de sus autoliquidaciones, se corresponden con ingresos indebidos, la determinación de los intereses de demora pagaderos debe hacerse desde el día en que se efectuaron esos ingresos, tal y como prescribe el artículo 32 de la LGT en contra de lo mantenido en la sentencia recurrida.

La Abogacía del Estado comienza su oposición manifestando en el caso enjuiciado, la devolución pretendida (y acordada) se corresponde, para cada uno de los dos ejercicios concernidos (2010 y 2012), a dos ingresos diferentes y - con arreglo a doctrina bien asentada en cuanto a la obligación de hacer pagos fraccionados-autónomos (aunque íntimamente vinculados):

- Una parte de las cantidades se ingresó con la autoliquidación, modelo 200, y la Administración acordó su devolución conforme al régimen de los ingresos indebidos, con la consecuente aplicación de los intereses de demora del artículo 32 de la LGT.

- La otra parte se ingresó en concepto de pagos fraccionados. Este es el pago que ha de calificarse como debido o indebido, siendo esta la controversia origen del presente recurso de casación.

La expresión "devolución de ingresos" obliga a considerar el ingreso concreto de que se trata. Afirma que, en este caso, la dualidad de ingresos es indudable y no se puede sostener que hubo un solo ingreso resultante de la integración de los dos.

Considerando el ingreso por pago fraccionado y el consiguiente con la autoliquidación del ejercicio, defiende la recurrida que nada obliga a que la calificación -debido o indebido- coincida. Por el contrario, en el presente caso, diverge. La recurrente hizo uso de su derecho a optar por la modalidad de pagos fraccionados del artículo 45.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"). El ingreso realizado en concepto de pago fraccionado pudo ser debido o indebido. "El hecho incontrovertido de que el ingreso efectuado con la autoliquidación, modelo 200, fue indebido, no determina inexorablemente el carácter de aquel precedente y diferente ingreso".

El concepto de ingreso indebido se ha decantado jurisprudencialmente. Así, la sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de abril de 2008 (RC 5682/2002), entre otras, citada por otras posteriores, declara:

"Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente".

La clave de la distinción asegura que está en el último inciso de dicha sentencia. En este marco conceptual, los ingresos realizados como pagos fraccionados fueron indudablemente debidos, pues respondieron a una autoliquidación efectuada por la recurrente ("sobre la parte de la base imponible del período (...) determinada según las normas previstas en esta ley", artículo 45.3 TRLIS) de manera correcta al basarse para el cálculo de los deterioros, como admite la sentencia, en las últimas cuentas anuales aprobadas. "Así que el ingreso, en términos de la definición jurisprudencial, era "en principio "debido"", y solo se convirtió "posteriormente en improcedente" cuando al efectuar la autoliquidación del impuesto ya se dispuso de cuentas anuales posteriores, de las que resultaban importes de los deterioros, muy superiores".

Considera importante advertir que el ingreso por pago fraccionado (que tiene "la consideración de deuda tributaria", artículo 45.5 del TRLIS) se determinó cuantitativamente mediante una autoliquidación de la recurrente correctamente efectuada, de modo que era un ingreso que estaba obligada a realizar precisamente en esa cuantía, conforme a sus normas reguladoras, y que esto es así por más que luego tuviera el derecho a su devolución, como acabamos de explicar.

La devolución "natural" consiguiente con la autoliquidación del impuesto no comportaría el derecho a percibir intereses de demora desde la fecha del ingreso, y esto porque fue un ingreso "debido", no "indebido". Habida cuenta de que la aplicación del artículo 32 de la LGT requiere que el ingreso a devolver sea indebido, afirma que el recurso solo puede prosperar si el ingreso que para cada ejercicio se hizo como pago fraccionado, que era un ingreso debido con derecho a devolución a 25 de julio de 2011 y de 2012, muta de naturaleza y deviene indebido por el solo hecho de que la recurrente incurriera en un error en el cálculo de los deterioros.

Se pregunta si esa mutación se produjo, concluyendo que la respuesta solo puede ser negativa, pues la positiva ni tiene fundamento jurídico ni se compece con la lógica ni con la naturaleza de las cosas.

Recuerda que la jurisprudencia en la materia incluye esta formulación (sentencia de 4 de marzo de 2021, RC 789/2020; FJ Segundo):

"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 aun 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".

Esto sucede, en nuestro caso, de manera exacta, siempre que adoptemos la perspectiva correcta, que es la del momento de la determinación, en régimen de autoliquidación, de esa "obligación tributaria finalmente establecida". Es entonces cuando hay que calificar el ingreso que se hizo en exceso, y en el caso debe aplicarse "la figura del artículo 31 LGT". Que la recurrente errara, insiste, no puede alterar la naturaleza del ingreso de cuya devolución se trata. No siendo indebido, no cabe aplicar el artículo 32.

En ninguno de los precedentes citados por Venis S.A se da, como en nuestro caso, una diferencia cualitativa, sustancial, entre la autoliquidación de los pagos fraccionados, correctamente hecha, y la autoliquidación final del ejercicio, afectada ésta por un error sin el cual habría sido procedente una devolución de aquellos pagos, derivada de la normativa del tributo.

En las particulares circunstancias del presente caso, es obligado distinguir entre la totalidad de las devoluciones, "una parte que tiene por objeto ingresos indebidos y otra que debió hacerse en aplicación de la normativa del impuesto, sin que el hecho de que la recurrente presente una autoliquidación incorrecta tenga aptitud para mutar, novar o transformar radicalmente la naturaleza debida de los repetidos ingresos".

Por último, no cree el abogado del Estado que el artículo 14 de la CE esté afectado. Estamos en presencia de un caso en el que el perjuicio patrimonial lo sufre la recurrente como consecuencia de haber realizado una imputación temporal incorrecta, pues de no haber procedido de esa manera habría obtenido la devolución de los pagos fraccionados sin que se suscitara la controversia que aquí nos ocupa.

Si se considera, como parece considerar el auto de admisión que hay contribuyentes sujetos a pagos fraccionados y otros que no lo están, la cuestión a dilucidar es si el sistema de pagos fraccionados es discriminatorio, lo cual no puede dirimirse sin examinar su régimen legal. Más bien parece apuntarse a la existencia de dos sistemas



diferentes de pagos fraccionados (artículo 45.2 y 3 del TRLIS); pero aquí, afirma, no es concebible discriminación alguna cuando la aplicación de uno u otro tiene lugar "a opción del sujeto pasivo". El segundo sistema (artículo 45.3 TRLIS) proporciona unos pagos más ajustados en su cuantía a la de la autoliquidación final y menos expuestos a considerables excesos o defectos (por variar mucho los resultados de un ejercicio a otro). El obligado que opta por él lo hace bajo su responsabilidad; si se siguen de su opción (en este caso, en combinación con un error propio) consecuencias desfavorables, éstas nada tienen que ver con el derecho a la igualdad ante la ley o en la aplicación de la ley.

## Tercero.

El criterio de la Sala.

La recurrente había presentado, el 24 de julio de 2015, solicitud de rectificación de autoliquidaciones de los ejercicios de 2010 a 2012 por entender que los datos declarados de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas citadas no eran correctos.

Recuérdese que el artículo 120.3 LGT sobre rectificación de autoliquidaciones establece: "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 su parte, el artículo 128 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio dedicado a la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones dispone en su apartado 3 que de conformidad "con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación".

La posibilidad de que, en el ámbito de la rectificación de autoliquidaciones, un procedimiento de esta naturaleza pueda finalizar como consecuencia del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto, por parte de la Administración tributaria, no estaba prevista en la versión originaria del RGGI. Si lo está a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, que añade un nuevo apartado 3, renumerándose el anterior apartado 3 como 4, en el artículo 128. Esta nueva redacción es la aplicable en esta ocasión.

Pues bien, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones finalizó por la notificación del inicio de las actuaciones de inspección, antes de resolverse dicha solicitud de rectificación, puesto que las actuaciones realizadas por el órgano administrativo que estaba conociendo de la solicitud de rectificación ceden en favor del órgano de inspección, archivándose el procedimiento iniciado por la solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones por parte del obligado tributario. Esa solicitud de rectificación queda absorbida dentro de las actuaciones de inspección.

El día 13 de julio de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras en relación con dichos ejercicios 2010, 2011 y 2012, limitadas a la comprobación de la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas.

La deducción del llamado "deterioro fiscal" del valor de las participaciones significativas en entidades se regía, en el periodo al que se refieren las actuaciones ahora enjuiciadas, por el número 3 del artículo 12 TRLIS. En su virtud el obligado tributario puede practicar un ajuste negativo al resultado contable por la parte del valor de disminución de los fondos propios de su participada.

El criterio de imputación temporal aplicado por el obligado tributario fue el de considerar, a estos efectos, las últimas cuentas anuales de las participadas, que estuvieran aprobadas en el momento del cierre de su propio ejercicio. En cambio, la doctrina administrativa, reiterada por la Dirección General de Tributos, consiste en que el deterioro que, en su caso, es deducible, es el padecido en los fondos propios de la participada en el ejercicio, debiendo considerarse, para ello, aquellos valores que se recojan en los últimos balances que hayan sido formulados o aprobados por el órgano de administración de la sociedad participada, antes de que finalice el plazo voluntario de

la declaración de la sociedad correspondiente al periodo impositivo al que sea imputable la diferencia a la que se refiere el citado artículo 12.3 TRLIS, salvo si en el plazo no se hubiesen formulado o aprobado los balances del último ejercicio, en cuyo caso se toman los del ejercicio inmediato anterior a él.

En suma, en este caso, el obligado tributario puede computar los deterioros (y ha de incluir las reversiones de los mismos) que hayan tenido lugar en los periodos impositivos de 2010, 2011 y 2012, mientras que en sus declaraciones consignó los deterioros/reversiones producidos en 2009, 2010 y 2011.

Como consecuencia de la comprobación realizada, las bases imponible correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012 se ajustan respecto de las magnitudes rectificadas de la siguiente forma:

En el ejercicio 2010, la cantidad deducible es de 3.199.136,39 euros que, agregada a la reversión consignada por el obligado tributario (1.753.336,22 euros) da lugar a una disminución de la base imponible, de 4.952.472,60 euros.

En el ejercicio 2011 la cantidad finalmente deducible es de 2.169.357,11 euros, mientras que se dedujeron 13.939.531,49 euros, por tanto, dando lugar a un aumento en la base imponible de 11.770.174,38 euros.

Y en el ejercicio 2012 la cantidad deducible es de 5.290.376,90 euros. Se dedujeron 1.600.934,44 euros y, en consecuencia, se produce una disminución de base imponible de 3.689.442,46 euros.

Como se ha dicho, se incoaron dos actas de inspección. Una en conformidad, de rectificación de los datos sobre pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en entidades del grupo y asociadas, que comprende también los intereses de demora a ingresar en 2011. Otra en disconformidad, relativa a la determinación de los intereses de demora sobre las cantidades a devolver de los ejercicios 2010 y 2012.

Esta última es, realmente, el origen del presente recurso de casación. Interesa destacar que, en un párrafo de ella, se dice, recogiendo el sentir del obligado tributario, que existe una cuestión de fondo con la que está en desacuerdo, cual es el día inicial del cómputo de los intereses de demora, puesto que, para el obligado tributario, todos los intereses de demora lo son por la realización de ingresos indebidos ( artículo 32 LGT), si bien se debería ajustar el día del inicio de intereses de demora a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 LGT.

En definitiva, la pretensión del obligado, desde la vía administrativa hasta el presente recurso de casación, consiste en que se liquiden a su favor intereses de demora sobre los pagos realizados en los periodos 2010 y 2012, y que tal liquidación se realice desde la fecha en que se ingresaron tales pagos y hasta la fecha en que se ordenó el pago de las devoluciones resultantes de la comprobación.

En cambio, la administración distingue, por un lado, entre intereses de demora por la realización de ingresos indebidos ( artículo 32 LGT) y, por otro, intereses por devolución procedente por la normativa reguladora del impuesto ( artículos 31 y 120.3 LGT y artículo 129 TRLIS). Estos últimos son el objeto de la controversia, puesto que la administración considera: (i) que habiendo solicitado el obligado tributario la rectificación de sus autoliquidaciones de 2010, 2011 y 2012 el día 24 de julio de 2015, y toda vez que la administración no resolvió en seis meses, ha de pagar los intereses desde el día 25 de enero de 2016, teniendo en cuenta que la comprobación inspectora produjo un resultado a devolver en el periodo coincidente con el año 2011; y (ii) que el obligado tributario no tiene derecho a percibir intereses de demora sobre las cantidades ingresadas en modelo 202 (pagos fraccionados), por cuanto dichas cantidades no fueron determinadas en cantidad superior a la debida, de modo que tales pagos a cuenta en cuanto a su importe se fijaron con arreglo a la normativa que les era aplicable y se compensaron al realizar la autoliquidación del impuesto, sin que haya, por tanto, nada que indemnizar mediante intereses.

En el momento de la presentación de las liquidaciones del IS correspondiente a 2010 y 2012 la sociedad pagó más cuota líquida de la debida. El 25 de julio de 2011 y el 25 de julio de 2013, respectivamente, la sociedad determinó la cantidad del IS a ingresar en relación con tales periodos impositivos. Para calcular dicho ingreso, se descuentan de la cuota íntegra del IS, entre otras partidas, los pagos fraccionados y las retenciones practicadas por la sociedad. En el acta de conformidad, la inspección concluye que procede modificar el importe del gasto fiscal imputado en la base imponible del IS de los ejercicios 2010 y 2012. También en el ejercicio 2011, pero sobre este, no existe controversia. Como consecuencia de dicho ajuste, la cuota líquida determinada por la Administración resulta en una cuantía a devolver. Esa cuantía a devolver constituye, en su totalidad, una cantidad de dinero que ha sido debidamente ingresada por la sociedad en el tesoro público, sea mediante su ingreso en el momento de la autoliquidación del IS o en forma de los pagos fraccionados y retenciones satisfechas previamente a cuenta del impuesto.

La cuantía que la administración acuerda devolver es la que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de la LGT resultó procedente, a partir del recálculo los deterioros, efectuado por la sociedad con base en la normativa aplicable en el momento del devengo de los deterioros, concluyendo que el importe de los deterioros declarados era incorrecto, procediendo, por tanto, a restituir las cantidades indebidamente ingresadas.

En sendas sentencias de 4 de marzo de 2021, rec. cas 789/2020 y 809/2020 afirmamos:

"Del régimen legal diferenciado entre las obligaciones que incumben a la Administración fiscal [previstas en los artículos 31 y 32 LGT] -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 incurra 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-. Este último precepto reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria".

Y, acto seguido añadimos que "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 (rec.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 acta con acuerdo".

Finalmente, en la sentencia de 5 julio de 2015, RC 2304/2015 declaramos:

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

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

En julio de 2003 y de 2004, cuando se declararon y liquidaron los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a 2002 y 2003, respectivamente, se procedió a abonar la cuota resultante a favor de la Hacienda Pública, aunque en parte se hiciera mediante la deducción de las retenciones y pagos fraccionados anteriormente satisfechos. Tales retenciones y pagos fraccionados habrán sido debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, pero han dejado de serlo en el momento de la declaración-liquidación del impuesto. En ese momento, para determinar la deuda, han de descontarse tales ingresos de la cuota por lo que, si el resultado es una cantidad a devolver, tal cantidad constituye un ingreso indebido. Los ingresos devienen indebidos a partir de ese momento que es cuando surge el derecho a su devolución. Y si la deuda no se devuelve a través de la mecánica del impuesto, sino que se determina tiempo después, como es el caso, a través de un procedimiento inspector, el carácter indebido del ingreso ha de reconocerse desde que finalizó el periodo de liquidación".

Esta vez, la inspección concluyó que procedía rectificar las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 para incluir los nuevos cálculos del deterioro de participaciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.3 TRLIS en cuando habían sido incorrectamente calculados en las autoliquidaciones del IS originales. A resultas de dicha rectificación, tal como figura en el acta de conformidad, acordó la cuantía que se debía restituir a Venis S.A., en relación con los años 2010 y 2012, que, por tanto, fue indebidamente ingresada en el Tesoro Público, con independencia de que dicho ingreso correspondiera, en parte, al pago de las retenciones y pagos fraccionados realizados con anterioridad.

La doctrina que fijamos es la siguiente: Un pago fraccionado, debidamente autoliquidado por una entidad mercantil en aplicación de las normas reguladoras del impuesto, es indebido cuando proceda su devolución, si la autoliquidación del ejercicio arroja una cuota inferior a lo así pagado, como consecuencia del recálculo del deterioro de los valores en las participadas, reconocido por la administración en el marco de actuaciones inspectoras. Esta devolución del ingreso excesivo, hecho en el momento del pago fraccionado, se rige, en cuanto al devengo de intereses, por el artículo 32 de la LGT.

#### **Cuarto.**

- Resolución de la pretensión de las partes.

Venis S.A. solicita que se declare haber lugar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 30 de junio de 2022 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. nº 477/2019) y, por tanto, que se anule la sentencia, estime el recurso contencioso-administrativo y se acuerde la anulación del acuerdo de liquidación y de la resolución del TEAC, impugnadas en la instancia, ordenando a la administración a estar y pasar por esa declaración de nulidad a todos los efectos, y reconozca su derecho a percibir intereses de demora computados sobre la totalidad de las cantidades devueltas y contados a partir del día siguiente al de la presentación de las autoliquidaciones del IS de 2010 y 2012, por importe de 824.226,12 euros.

Por su parte, la Abogacía del Estado mantiene que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y, por tanto, debe ser confirmada, declarándose no haber lugar al recurso de casación interpuesto.

Por todas las razones expuestas, procede acoger las pretensiones de la recurrente lo que comporta que haya lugar al recurso de casación.

#### **Quinto.**

- Costas.

En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos recogidos en el fundamento de derecho tercero.

#### **Segundo.**

- Haber lugar al recurso de casación núm. 7037/2022, interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de Venis, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de junio de 2022, en el recurso núm. 477/2019 sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 a 2012, de modo que se casa y anula.

#### **Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario abreviado núm. 477/2019, promovido por Venis S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación notificado el 2 de febrero de 2018, lo que comporta la anulación de los actos y resoluciones recurridos.

**Cuarto.**

Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

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