

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094662

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

Recl. nº. 5412/2023

#### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. En general. Procedimiento de gestión. Devoluciones.** *Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.* La devolución adicional ocasionada, a resultas del incremento en una solicitud de rectificación de autoliquidación, de la cuantía previamente aplicada de la deducción por investigación y desarrollo del art. 35 Ley 27/2014 Ley IS) hasta alcanzar el máximo legal previsto en el art. 39, no tiene la calificación de ingreso indebido, sino de devolución derivada de la normativa del tributo. **(Criterio 1 de 1).**

#### PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 35 y 39.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de 9 de febrero de 2023, recaída en la reclamación número 08/4732/2022, interpuesta frente al acuerdo de liquidación IS 2019.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La interesada, **XX S.L** es una persona jurídica contribuyente del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal. En la autoliquidación correspondiente a su Impuesto sobre Sociedades 2019 aplicó deducciones por investigación y desarrollo hasta el 25% de la cuota íntegra, resultando una cuota a devolver que fue satisfecha por la AEAT antes del transcurso de seis meses desde la presentación de la autoliquidación.

Casi un año después de la presentación de la autoliquidación IS 2019, el contribuyente presentó una solicitud de rectificación aduciendo que tenía derecho a aplicar deducciones hasta el importe del 50% de la cuota íntegra en tanto que en dicho período la deducción de I+D+i generada excedía del 10% de la cuota íntegra. Así, de aplicarse el límite pretendido, tendría derecho a una mayor devolución solicitando a la AEAT que satisficiera la misma junto con sus correspondientes intereses de demora en tanto que, a su juicio, se trataba de la devolución de un ingreso indebido.

El procedimiento iniciado con la solicitud de rectificación culminó por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que tenía por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos legales que acrediten el derecho a la aplicación del límite incrementado del 50% de la cuota íntegra pretendido en la solicitud de rectificación.

En el seno de dicho procedimiento se comprobó la realidad de la deducción generada en el período impositivo y, en consecuencia, la procedencia del incremento del límite a la deducción pretendido por la interesada en su rectificación, resultando en la liquidación un importe a devolver adicional al ya satisfecho con la presentación de la autoliquidación IS 2019 por importe de 121.028 euros.

Sin embargo, la AEAT no reconoció el abono de intereses de demora al entender que la devolución adicional era una devolución derivada de la normativa del tributo.

##### Segundo.

Frente al acuerdo de liquidación IS 2019, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña. El único objeto de controversia, como afirma la resolución aquí impugnada de fecha 9 de febrero de 2023 (RG 08/4732/2022) era discutir si la devolución reconocida en la liquidación administrativa devengaría intereses de demora por tratarse de la devolución de un ingreso indebido:

**Resolución TEAR impugnada RG 08/4732/2022:**

<<CUARTO.- La única cuestión controvertida en el presente caso es la discutida naturaleza de la devolución resultante del procedimiento de aplicación de los tributos llevado a cabo por la AEAT.

Así, el interesado presentó autoliquidación por el Impuesto y periodo arriba referidos, solicitando y obteniendo una devolución por importe de 134.384,63 euros, la cual fue acordada en fecha 19/01/2021. Meses más tarde, el interesado solicita la rectificación de su autoliquidación, iniciando la Administración un procedimiento de comprobación limitada al efecto, resultado de la cual la devolución procedente reconocida se incrementó en 121.028,00 euros por encima de la inicialmente percibida, derivada de la autoliquidación originariamente presentada.

Sobre esta cantidad han de reconocerse intereses de demora, si bien, es precisamente en este punto donde surge la discrepancia entre la Administración y el interesado, puesto que la primera aboga por la naturaleza de dicha devolución como "derivada de la normativa del tributo", mientras que el interesado aduce que la devolución ha de ser considerada como "derivada de ingresos indebidos", debiendo, en consecuencia, abonar intereses de demora de acuerdo con esta última.

A este respecto, conviene recordar lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, a cuyo tenor:

(...)

La normativa reguladora de la naturaleza de las devoluciones se encuentra en los artículos 31 y 32 LGT, respectivamente, para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y de ingresos indebidos, en los términos que se exponen a continuación:

(...)

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>>

Pretensión de la interesada de que se calificara como ingreso indebido la devolución adicional acordada en el acuerdo de liquidación IS 2019 y el consecuente reconocimiento de intereses de demora que comparte el TEAR en la resolución impugnada en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 2021 (recurso de casación 6978/2019):

**Continuación cita resolución TEAR impugnada RG 08/4732/2022:**

<<QUINTO. Expuesta la normativa, y el razonamiento de la AEAT en su acuerdo de liquidación, alega el reclamante en la presente que la citada devolución tributaria trae causa de la solicitud de rectificación de autoliquidación instada por el interesado, con motivo de la aplicación del límite del 25% de la cuota íntegra ajustada a las deducciones del Capítulo IV del Título VI de la LIS pese a que tenía derecho al 50%, trayendo a colación diversas sentencias del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, que la AEAT rechazó por falta de aplicabilidad al caso concreto, al no existir en el presente actuaciones previas de comprobación por parte de la Administración, declarando que no eran situaciones análogas a la prevista en el caso concreto. Argumento anterior que, a juicio del reclamante, resulta parco y sin razonamiento adecuado. Pues bien, a juicio de este TEAR, resulta plenamente aplicable la jurisprudencia invocada por el interesado al caso concreto, en efecto, la jurisprudencia recogida en la STS N.º 1050/2021 de 11 de marzo de 2021 (N.º de Recurso de casación 6978/2019, ECLI:ES:TS:2021:1050), en cuyo Fundamento de Derecho TERCERO se lee lo siguiente:

<<TERCERO.- Remisión a las Sentencias 299 y 300/2021 de 4 de marzo, recaídas en los recursos de casación núms. 789 y 809/2020 .

La problemática objeto del presente recurso es prácticamente igual que las resueltas en las dos sentencias indicadas, de hecho, la regularización de la entidad hoy recurrente se llevó a cabo al mismo tiempo que la de la empresa recurrente en dichos recursos. Por exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica debemos dar respuesta al presente asunto en términos coincidentes a los contenidos en dichas sentencias.

En dichas sentencias hemos dicho, en su fundamento jurídico segundo: "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.

(...)

En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes. La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora.

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 debitaras 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 el presente supuesto, la naturaleza de la devolución comprobada y concedida por la Administración, a criterio de este órgano revisor, responde a las exigencias legales previstas en el artículo 32 LGT, por lo que debe calificarse dicha devolución como "derivada de ingresos indebidos", puesto que, de haber declarado correctamente el interesado conforme a los términos reconocidos en el artículo 39.1 LIS en el ejercicio referenciado, habría procedido desde un primer momento la aplicación de un porcentaje del 50% sobre la base de la deducción declarada, y no del 25%, lo que habría determinado un mayor importe a devolver, con independencia de que este se haya puesto de manifiesto como consecuencia o no de actuaciones previas de comprobación por parte de la AEAT, o iniciadas a solicitud del interesado, pues tal como aduce la parte reclamante, la naturaleza de la devolución no debe venir vinculada por el procedimiento en que se acuerde, sino por la verdadera esencia y razón de ser de la misma.

SEXTO. Estimada la pretensión del reclamante en la presente reclamación, debemos aplicar el régimen legal previsto en el artículo 32.2 LGT y 221 LGT a los efectos de determinar que el día a quo en el cómputo de los intereses de demora, tal como establece el artículo 32.2 LGT, debe ser (siendo desde el principio el resultado de la autoliquidación "a devolver"), el día siguiente a la finalización del periodo voluntario para presentar la autoliquidación de IS 2019, esto es, 27/07/2020, hasta la fecha de ordenación del pago de la citada devolución, por ser esta una devolución por ingresos indebidos.

En definitiva, se ha de estimar la pretensión aquí esgrimida por el reclamante, acordándose la ESTIMACIÓN de la presente reclamación>>

### Tercero.

Frente a la citada resolución estimatoria, notificada a la AEAT el 14 de febrero de 2023, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso en fecha 8 de mayo de 2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio formulando las alegaciones siguientes (la negrita es la contenida en el escrito de interposición):

<<En particular, los criterios de este Centro y del TEAR de Cataluña son divergentes en cuanto a la naturaleza de la devolución comprobada y concedida por la Administración. De acuerdo con los hechos puestos de manifiesto en los antecedentes, y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT, este Centro considera que **la devolución comprobada tiene la naturaleza de devolución derivada de la normativa del tributo** y, en consecuencia, de acuerdo con el apartado 2 de dicho precepto, **sólo procede el abono de intereses de demora desde que haya transcurrido el plazo de seis meses sin que la Administración haya ordenado su pago por causa imputable a la misma.**

En particular, el **artículo 31.1 de la LGT** define las devoluciones derivadas de la normativa del tributo como "las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". El Tribunal Supremo, en su **sentencia 1050/2021, de 11 de marzo** (rec. nº 6978/2019) citada por el TEAR en su resolución, especifica qué debe entenderse por dichas devoluciones y establece el criterio distintivo respecto de las devoluciones de ingresos indebidos:

<<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 establecido.

(...)

(...) 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 de bitarar 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>>

Si atendemos a la definición legal y jurisprudencia, en el presente caso no podemos sino atribuir a la devolución acordada la naturaleza de devolución derivada de la normativa del tributo. En este sentido, resulta importante considerar qué es lo que se está devolviendo, para lo cual es necesario tener en cuenta las cantidades consignadas en la autoliquidación y la modificación que de las mismas se efectuó en la solicitud de rectificación

(...)

En este supuesto, el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados abonados debidamente por el contribuyente excede de la cuota líquida comprobada. En consecuencia, procede la devolución de dicho exceso, y en palabras del Tribunal Supremo, ésta "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 establecido".

De hecho, como continúa señalando el Alto Tribunal, "sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado". En este supuesto, lo que determina el quantum final de la obligación tributaria es la comprobación mediante un procedimiento de comprobación limitada de la solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria presentada por el obligado tributario.

La liquidación que pone fin a dicho procedimiento determina o cuantifica -verifica en palabras del TS- el exceso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sobre la cuota líquida comprobada.

A tal efecto, resulta conveniente recordar que los pagos a cuenta soportados por el contribuyente fueron correctamente practicados (existía obligación de practicarlos y soportarlos y su cuantificación no ha sido controvertida). Esto es, se trata de ingresos debidos, cuestión ha sido pacífica para las partes.

El hecho de que esta cuantificación se produzca en dos tiempos (autoliquidación del contribuyente y comprobación por la Administración de la rectificación que aquél insta) no adultera la naturaleza de la devolución finalmente resultante. Así, no es controvertido que, de haber autoliquidado el contribuyente conforme al criterio que sostiene en su posterior solicitud de rectificación, determinando un exceso de pagos a cuenta sobre la cuota líquida de 255.412,63 euros (cuota diferencial), nos encontraríamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo del artículo 31 de la LGT.

Esta última cuestión es muy relevante, pues como señala el Tribunal Supremo en la sentencia indicada, la clave está en comprobar "si el ingreso tributario es originariamente indebido", pues en dicho caso resulta pertinente aplicar el artículo 32 de la LGT (y, en cuanto al procedimiento, el artículo 221 de la misma ley). En este supuesto, la autoliquidación del contribuyente ya resultaba a devolver, y lo único que pone de manifiesto la solicitud de rectificación es la existencia de una mayor cantidad a devolver. En consecuencia, en un supuesto como el analizado, se están devolviendo en todo caso pagos a cuenta debidamente practicados.

En sentido contrario, la resolución del TEAR centra su argumentación en considerar que el contribuyente, al haber presentado su autoliquidación, estaba obteniendo una devolución menor de la que legalmente le

correspondía, con el correlativo disfrute por parte de la Administración de un "ingreso" indebido (en forma de menor devolución concedida). Sin embargo, a nuestro juicio esta tesis no concuerda con los hechos puestos de manifiesto, pues el ingreso del que disfrutaba en realidad la Administración lo era por unos pagos a cuenta debidos (tanto en la obligación de haber sido practicados como en su cuantía).

Ello implica que, para no conculcar el principio de igualdad (artículo 31 de la CE), haya de equipararse la calificación de esta devolución a la que habría solicitado y obtenido el contribuyente de haber presentado su autoliquidación con las cantidades que finalmente consignó en la solicitud de rectificación, tanto si dicha autoliquidación se presentara en plazo como de forma extemporánea.

En resumen, en caso de que el contribuyente hubiera presentado una declaración con resultado a ingresar, respecto de la cual se determinara con posterioridad que fue determinante de un ingreso excesivo -pues se ingresó más de lo debido-, aquélla declaración no sería en origen correcta, y procedería una devolución de ingresos indebidos desde el mismo momento del ingreso. Pero si, como en este caso, se trata de una declaración inicial a devolver, en la que se solicita la devolución de unos pagos a cuenta correctamente efectuados, la Administración tiene un plazo para proceder a comprobar la autoliquidación y efectuar la cuantificación final, plazo durante el cual no se devengan intereses. Por tanto, si las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de un obligado tributario se corresponden con ingresos practicados debidamente, puede resultar, como consecuencia de la mecánica liquidatoria del impuesto, que se produzca un exceso a favor del contribuyente al efectuar la cuantificación de la obligación tributaria final. En este caso, la devolución que proceda no tiene la naturaleza de ingresos indebidos.

Si, en este caso, el contribuyente hubiera solicitado inicialmente el importe total a devolver de 255.412,63 euros, la Administración hubiera dispuesto de un plazo de seis meses para su comprobación sin pagar intereses para la devolución del exceso de retenciones y pagos a cuenta debidamente practicados en su momento. Por ello, no tendría sentido que, si el contribuyente solicitara dicho importe en partes (en una primera autoliquidación con resultado a devolver de 134.384,63 euros y en una segunda autoliquidación, rectificativa de la anterior, con devolución adicional de 121.028,00 euros), esta segunda autoliquidación se tuviera que considerar como devolución de ingresos indebidos, a diferencia de la primera autoliquidación, y devengase con ello intereses de demora desde la solicitud. Esta solución no sólo resulta incoherente, sino que favorecería situaciones en las que los contribuyentes declarasen incorrectamente -en dos fases- para obtener un mayor devengo de intereses de demora, y, con ello, un mayor importe de la devolución.

SEGUNDO.- El TEAR de Cataluña atribuye a la devolución comprobada la naturaleza de devolución derivada de ingresos indebidos, "puesto que, de haber declarado correctamente el interesado conforme a los términos reconocidos en el artículo 39.1 LIS en el ejercicio referenciado, habría procedido desde un primer momento la aplicación de un porcentaje del 50% sobre la base de la deducción declarada, y no del 25%, lo que habría determinado un mayor importe a devolver".

El artículo 39.1 de la LIS fija un límite máximo de deducciones aplicadas en el periodo impositivo. Sin embargo, del artículo 39.1 de la LIS no se deriva un mandato imperativo sobre las deducciones que deben aplicarse. En consecuencia, resulta posible que el contribuyente no decida aplicar deducciones hasta el límite máximo establecido por dicho precepto.

En consecuencia, no puede afirmarse, como hace la resolución de referencia, que, de haber declarado correctamente, el contribuyente habría aplicado deducciones de un importe equivalente al 50% de la cuota íntegra.

Siendo el límite del 50% (cuestión pacífica), era tan correcto aplicar las deducciones aplicando el límite como no hacerlo (quedándose en el 25%, no aplicando ninguna cantidad, o simplemente en un porcentaje intermedio). En consecuencia, un cambio en los deseos del contribuyente expresado mediante la solicitud de rectificación (cuando la ley, y de forma específica el artículo 119.3 de la LGT lo permitan), no ha de adulterar la calificación de la devolución solicitada y obtenida a través de la autoliquidación originaria.

TERCERO.- El criterio establecido por la resolución del TEAR de Cataluña se considera que resulta gravemente dañoso y erróneo.

Como se ha señalado, la interpretación del TEAR se considera errónea, puesto que atribuye la naturaleza de devolución de ingresos indebidos a lo que realmente es una devolución de retenciones y pagos a cuenta debidamente efectuados como consecuencia de la mecánica liquidatoria del impuesto.

Además, entendemos que interpreta erróneamente la doctrina del Tribunal Supremo, al extender incorrectamente el concepto de devolución de ingresos indebidos a supuestos distintos a los que considera la jurisprudencia.

Además, entendemos que el criterio del TEAR resulta gravemente dañosa, pues al considerar que la devolución de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados debidamente ingresados debe calificarse como devolución de ingresos indebidos, procede en todos estos casos a un cómputo de los intereses de demora superior al debido, al considerar un "dies a quo" anterior al que establece la normativa. La gravedad de esta circunstancia se acentúa, además, por el gran número de supuestos a los que potencialmente afecta.

Asimismo, podría incentivar que los obligados tributarios declarasen en dos tiempos, inicialmente de forma incorrecta, para posteriormente solicitar una mayor devolución de las retenciones, pretendiendo con ello obtener unos intereses de demora superiores a los que obtendrían declarando de forma inicialmente correcta.

**CUARTO.** De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

*"Cuando de una solicitud de rectificación de una autoliquidación que fue inicialmente a devolver, derive una mayor devolución, ésta tiene la calificación de devolución derivada de la normativa del tributo, pues resulta del exceso de los pagos a cuenta soportados sobre la cuota líquida a ingresar, esto es, de la propia mecánica liquidatoria del impuesto. En consecuencia, el cómputo de los intereses de demora ha de efectuarse tomando conforme al mandato del artículo 31.2 de la LGT y, en particular, el dies a quo se sitúa en el momento en que se supere el plazo de seis meses sin que se haya ordenado la devolución por causa imputable a la Administración tributaria".*

*No obstante, y de forma subsidiaria para el caso en que no se estime la pretensión anterior, se solicita que se establezca como criterio que, en los supuestos en que un contribuyente presente una solicitud de rectificación de una autoliquidación que fue inicialmente a devolver, y de la misma derive una mayor devolución, el dies a quo del plazo para computar el devengo de intereses de demora se retrotraiga hasta la fecha de inicio de cómputo de intereses de demora de la autoliquidación originaria. No adoptar este criterio conculcaría el principio de igualdad, pues supondría hacer de mejor condición al contribuyente que cumple con sus obligaciones tributarias de forma extemporánea (autoliquidación y posterior solicitud de rectificación) que al contribuyente que lo hace en plazo (autoliquidación originaria con el resultado correcto a devolver), pues se reconocería al segundo un menor importe de intereses de demora que al primero>>".*

#### **Cuarto.**

En fecha 13 de febrero de 2023 se notificó al interesado en primera instancia la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente; recurso cuya resolución no afectará a su situación jurídica particular ex artículo 242.3 LGT. Dentro del plazo de un mes conferido al efecto, el interesado ha formulado alegaciones encaminadas a defender que "en los supuestos en los que el obligado tributario presenta una autoliquidación del IS con resultado a devolver y, con posterioridad, se reconoce una mayor devolución como consecuencia de estimarse la pretensión de rectificación de la autoliquidación al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT, esta superior devolución merece ir acompañada de intereses de demora".

En particular, el obligado tributario aduce que su caso es análogo al resuelto en las STS de 11 de marzo de 2021 (recursos número 6647/2019 y 6978/2019) en las que el Alto Tribunal calificó la devolución como "ingreso indebido" y, por ende, defiende que la solución aplicable a su caso tiene que ser el mismo, argumentando:

*<<La única diferencia entre el supuesto de hechos de las citadas sentencias del Tribunal Supremo y el nuestro consiste en el procedimiento en el que se enmarca la devolución. En particular, en las sentencias del Tribunal Supremo la devolución deriva de un procedimiento inspector, mientras que en el caso de XX S.L. de un procedimiento de comprobación limitada.*

*Por tanto, resulta inadmisibles que si con ocasión de un procedimiento inspector hubiera advertido el error en la aplicación de la deducción por inversiones e instado su rectificación en el seno del mismo, tal y como establece el artículo 126.2 del RGAT, la devolución tendría la consideración de ingresos indebidos de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y, en cambio, como la devolución recibida por XX S.L. es consecuencia, inicialmente, de una solicitud de rectificación de autoliquidación y, seguidamente y con carácter definitivo, de un procedimiento de comprobación limitada, se considere una devolución derivada de la normativa del tributo>>*

solicitando finalmente de este Tribunal Central que "desestime el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la resolución del TEAR de Cataluña que califica el supuesto analizado de devolución de ingresos indebidos".

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida consiste en determinar si la devolución adicional que se reconoce al incrementar, a resultas de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones, la cuantía de la deducción por investigación y desarrollo del artículo 35 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) previamente aplicada tiene naturaleza de devolución derivada de la normativa del tributo o de devolución de ingresos indebidos.

Concretamente el obligado tributario en su autoliquidación había aplicado deducción por investigación y desarrollo hasta el límite del 25% de la cuota íntegra previsto en el artículo 39 LIS. Sin embargo, debido al volumen de inversión realizado en ese período impositivo, tenía derecho a aplicar las citadas deducciones hasta el límite del 50% de la cuota íntegra ex artículo 39 LIS. En consecuencia, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, presentó la correspondiente solicitud de rectificación.

### **Artículo 39 Ley 27/2014. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo.**

<<1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.

(...)

*El importe de las deducciones previstas en este Capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones>>*

### **Artículo 120 LGT. Autoliquidaciones.**

<<1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley>>

La normativa reguladora de la naturaleza de las devoluciones se encuentra en los artículos 31 y 32 LGT, respectivamente, para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y de ingresos indebidos, en los términos que se exponen a continuación:

### **Artículo 31 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 períodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo>>

## **Artículo 32 LGT. 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>>

Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos del artículo 32 que se regula en el artículo 221 LGT:

## **Artículo 221 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>>.

Así, de la normativa anteriormente expuesta cabe inferir que una solicitud de rectificación de autoliquidación puede dar lugar tanto a la devolución de un ingreso indebido como a una devolución derivada de la normativa del tributo.

La diferenciación conceptual existente entre ambos tipos de devoluciones ha sido analizada por numerosa jurisprudencia que, originariamente, diferenciaba 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" o "devoluciones derivadas de la normativa del tributo" o "devoluciones derivadas de la mecánica liquidatoria del impuesto".

En la STS de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se realizó una primera diferenciación entre ambos tipos de devoluciones:

*<<Aún 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>>*

Así, de dicha sentencia cabe inferir que las devoluciones derivadas de la normativa del tributo obedecen a un ingreso "debido" que, sin embargo, posteriormente deviene improcedente en tanto que excede del *quantum* de la obligación tributaria final - extremo reiterado en jurisprudencia más reciente como la STS de 4 de marzo de 2022, recurso de casación 2946/2020 en la que se afirma:-

*<<En varias ocasiones hemos perfilado los límites entre uno y otro tipo de devolución. Así, en nuestra sentencia 299/2021, de 4 de marzo de 2021, rca.789/2020 hemos apuntado, recordando la sentencia de 5 de diciembre de 2018, rec.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.*

***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.***

*En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.*

*La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora*

*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.*

*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, el artículo 221 LGT>>*

*Además, en dicha STS de 4 de marzo de 2022, recurso de casación 2946/2020 también se afirma que "el carácter debido o indebido del ingreso debe escrutarse al tiempo en que ese ingreso ha sido realizado".*

Por ende, la devolución de ingresos indebidos existe cuando se ha realizado un pago indebido y que lo es al tiempo de su realización, mientras que la devolución derivada de la normativa del tributo deriva de pagos debidos pero, que por razón de la mecánica liquidatoria del impuesto, devienen posteriormente improcedentes en tanto excesivos.

En este punto, es de resaltar que la normativa tributaria no contiene una definición de qué se entiende por "ingreso debido" o "ingreso indebido". A falta de tal definición específica, una diferenciación conceptual entre devolución derivada de la normativa del tributo y devolución de ingresos indebidos radica en la legalidad o ilegalidad del pago efectuado.

Así, en la STS de 5 de junio de 2018 (recurso 634/2017) se ahondó en la idea de que la devolución derivada de la normativa del tributo trae causa de un pago excesivo (por el desfase entre el *quantum* de la obligación tributaria y los pagos satisfechos) pero que tiene "como premisa la legalidad del pago efectuado":

*<<la devolución procedente conforme a la normativa propia de cada tributo presupone como premisa la legalidad del pago efectuado, pues la razón para devolverlo no se basa en su carácter de indebido, sino de excesivo, en tanto dicho pago, anticipo o retención originariamente debido supera, verificada a posteriori, la cuota finalmente procedente>>*

Por el contrario, en el ingreso indebido no existe esa premisa de legalidad del pago efectuado.

De hecho, para mayor claridad, esa STS de 5 de junio de 2018 posteriormente anuda el régimen de devolución de ingresos indebidos a la realización de un "pago ilícito":

Continuación cita STS de 5 de junio de 2018 (recurso 634/2017):

*<<El régimen del artículo 32.2 LGT, que retrotrae la exigibilidad de los intereses al momento en que se produjo el pago indebido -por la vía de la retención-, cumple fielmente las exigencias de equivalencia y efectividad que imperan en el Derecho de la Unión Europea para neutralizar los efectos de un impuesto ilegal, por disconforme al ordenamiento comunitario, pues el interés resarcitorio se adentra hasta el núcleo mismo del daño causado, que es el momento del pago. Tal régimen legal del artículo 32.2 LGT también repara adecuadamente la situación individual del contribuyente, dejándole plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito>>*

Por su parte, la Audiencia Nacional también ha vinculado el régimen del artículo 32 de devolución de ingresos indebidos a la ilicitud en el pago. Prueba de ello son las sentencias de 28 de enero de 2016 o de 23 de octubre de 2019 (recurso 39/2016) en las que afirmó que "en el ingreso indebido existe un componente de ilegalidad que no concurre en la devolución de oficio":

**SAN de 23 de octubre de 2019 (recurso 39/2016):**

*<<Para afirmar la aplicabilidad de esta última norma (artículo 221 LGT) 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 concurre en la devolución de oficio">>*

Componente de ilegalidad que también permite entender el distinto tratamiento que el legislador fiscal ha establecido en relación al *dies a quo* del devengo de intereses para cada una de las dos modalidades que venimos analizando.

Así, al tener el pago indebido un componente de ilegalidad, se pone de manifiesto que desde su exacción por el Tesoro, éste dispone de manera indebida de esas cantidades y, por ende, es fácilmente comprensible que la norma fije el *dies a quo* del devengo de intereses en la fecha del ingreso para, de este modo, dejar indemne al obligado tributario del ingreso realizado -al tiempo que evita el enriquecimiento injusto de la Administración-.

Esta nota delimitativa permite sin dificultades suscribir la categorización que, como ingreso indebido, han realizado los Tribunales contencioso-administrativos de nuestro país cuando el ingreso en el Tesoro se había realizado en virtud de una norma contraria al derecho de la Unión Europea (como es el caso de la regulación española del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte -entre otras, STS de 10 de abril de 2019, recurso de casación 2994/2017-) o, de una norma declarada inconstitucional -como es el caso de los pagos fraccionados mínimos realizados según el Real Decreto Ley 2/2016 (STS de 13 de mayo de 2024, recurso 8429/2022)-:

**STS de 10 de abril de 2019, recurso de casación 2994/2017:**

*<<La infracción del Derecho de la Unión Europea, cuya existencia no pone la Administración en tela de juicio, obliga a una reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero ocasionada por la exacción de un tributo contrario al Derecho de la Unión, que le deje indemne y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo (ver la sentencia TJUE en el asunto C-565/11 , Mariana Irimie>*

Esta retroacción del devengo de intereses a la fecha de realización del pago indebido recogida en el artículo 32 LGT permite, como afirmó el Tribunal Supremo en la STS de 5 de junio de 2018 (recurso 634/2017) con ocasión de la infracción del derecho comunitario causada por la regulación española del IEDMT, "adentrarse hasta el núcleo mismo del daño causado, que es el momento del pago" consiguiendo "reparar adecuadamente la situación individual del contribuyente, dejándole plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito".

Así, el régimen de devolución de ingresos indebidos al reconocer intereses moratorios desde la fecha en que se satisfizo el tributo consigue una "reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero" que deja al obligado tributario "indemne y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo".

Por el contrario, en las devoluciones derivadas de la normativa del tributo del artículo 31 LGT no se prevé la retroacción del devengo de intereses a la fecha del pago y ello en tanto que estos ingresos son debidos a la fecha

de su realización (sin perjuicio, claro está, de que posteriormente, por razón de la mecánica liquidatoria, se tornan improcedentes en tanto que excesivos).

Y, siendo ingresos debidos, no concurre en ellos ese componente de enriquecimiento injusto de la Administración que sí existe en los pagos indebidos, ni tampoco producen, desde el pago, un daño al obligado tributario que le haya de ser resarcido.

Al contrario, bajo el régimen del artículo 31 LGT se causa un daño al obligado tributario cuando la Administración, por causa a ella imputable, no ordena el pago de la devolución de esas "cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo", con carácter general, en un plazo de seis meses. Se evidencia, por tanto, que las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, en puridad, sancionan la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación de devolución del pago excesivo realizado.

Es, en definitiva, el fin perseguido por el legislador fiscal en la regulación de los artículos 31 y 32 LGT muy diferente, puesto que el primero sanciona la mora de la Administración y, el segundo, compensa la pérdida de rentabilidad sufrida por el obligado tributario que realizó el pago indebido, al tiempo que elimina el enriquecimiento injusto del Tesoro que se produciría si dicha devolución no viniera acompañada de los correspondientes intereses devengados desde el ingreso:

### **STS de 5 de julio de 2015, recurso 2304/2015:**

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

Adicionalmente, es de destacar que en ambas modalidades de devolución se excluye como período de devengo de intereses las dilaciones no imputables a la Administración, los días de cortesía del artículo 150.4 LGT y los períodos de extensión del procedimiento inspector regulados en el artículo 150.5 LGT.

### **Tercero.**

Expuesto lo anterior, procede ahora analizar el criterio del Tribunal Supremo recogido en la STS de 11 marzo de 2021 (recurso 6978/2019) que, según entiende el TEAR de Cataluña, fundaría la calificación de la devolución que aquí nos ocupa como devolución de ingresos indebidos

En esta STS de 11 de marzo de 2021 (recurso 6978/2019) el Alto Tribunal calificó como devolución de ingresos indebidos la que se puso de manifiesto en un procedimiento inspector que determinó, como consecuencia de la constatación de una simulación que encubría dividendos percibidos por el obligado tributario, el derecho a aplicar por dichos dividendos una deducción no aplicada, a saber, la deducción por doble imposición interna.

Señalaba el TS lo siguiente:

*<< TERCERO.- Remisión a las Sentencias 299 y 300/2021 de 4 de marzo, recaídas en los recursos de casación núms. 789 y 809/2020 .*

*La problemática objeto del presente recurso es prácticamente igual que las resueltas en las dos sentencias indicadas, de hecho, la regularización de la entidad hoy recurrente se llevó a cabo al mismo tiempo que la de la empresa recurrente en dichos recursos. Por exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica debemos dar respuesta al presente asunto en términos coincidentes a los contenidos en dichas sentencias.*

*En dichas sentencias hemos dicho, en su fundamento jurídico segundo:*

*"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.

Así, el artículo 31 de la LGT dispone: (...)

En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.

La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora. Señala el precepto lo siguiente:

Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos.(...)

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 incurra en mora debitaras 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.

3. La tesis mantenida en la sentencia impugnada contradice un reciente pronunciamiento de esta Sala.

En efecto, ya se expuso en el auto de admisión que 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 período 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 en la propia liquidación se acuerda la devolución, 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 idéntica cuestión de fondo a la 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 período 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 33.2 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 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".*

*4. En último término, hay que hacer una breve referencia en relación a la solicitud de la recurrente de que se devenguen nuevos intereses de demora sobre los intereses de demora una vez reconocidos y hasta la fecha de su pago.*

*Dicha pretensión no puede ser admitida. En primer término, porque no ha sido incluida como objeto de examen en el auto de admisión.*

*En segundo lugar, porque como se declara en la sentencia de esta Sala de 5 de diciembre de 2018 -recurso de casación 129/2017-, que cita la recurrente, "no estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la Administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte que los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios".*

*Sin embargo, al igual que ocurría en aquella sentencia, este no es el caso, pues el reconocimiento que hace líquida, vencida y exigible la deuda y de la que arranca el deber de cumplimiento por la Administración tributaria, susceptible de fiscalización en vía de ejecución judicial, es esta sentencia, por lo que no hay, en tales condiciones, ni deuda vencida, líquida y exigible con anterioridad, ni mora de la Administración, todo ello sin perjuicio de los que ulteriormente fueran procedentes bajo el régimen de la ejecución de sentencia, hasta el completo pago".*

Las consideraciones efectuadas nos condujeron a responder la cuestión con interés casacional en esos términos:

*"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". >>*

Como resulta de la STS la calificación como ingreso indebido que realizó el Tribunal Supremo se hizo por remisión a lo ya juzgado en las sentencias de 4 de marzo de 2021 (**recursos 789 y 809/2020**). Estos dos recursos, así como el recurso **6978/2019** citado por el TEAR y otros recursos adicionales (**RRCA 6647/2019 y 585/2020**) eran idénticos al tener las mismas partes recurrentes afectadas por la simulación que encubrió los dividendos, iguales pretensiones y relativas al impuesto sobre sociedades. En este grupo de sentencias en síntesis, se fijó el siguiente criterio:

*<<La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser 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>>*

Y, ciertamente, versando la cuestión aquí controvertida sobre la naturaleza de la devolución tributaria que se pone de manifiesto como consecuencia de incrementar la cuantía de las deducciones aplicadas inicialmente por el contribuyente, podría intuitivamente pensarse que, con base en dicha respuesta casacional, los ingresos que aquí analizamos serían también ingresos indebidos.

Sin embargo, debemos analizar más detenidamente el supuesto de hecho y, en particular, una STS previa (STS de 28 de enero de 2021, recurso de casación 3010/2018) que ha abordado algunos rasgos adicionales diferenciadores de los tipos de devoluciones que venimos analizando.

En esta **STS recurso 3010/2018** el supuesto de autos era parcialmente distinto al del conjunto de las sentencias previamente analizadas en las que, fruto de la regularización administrativa de una simulación, se reconocía una deducción no aplicada que generaba cuota a devolver al obligado tributario.

En este caso, el obligado tributario era una persona jurídica contribuyente del impuesto sobre sociedades que había suscrito un acta con acuerdo que reconocía su derecho a aplicar una deducción por doble imposición en los ejercicios comprobados: 2008/2009, 2009/2010 y 2010/2011. Tras la formalización de dicho acta, la sociedad presentó una solicitud de rectificación relativa al ejercicio 2007/2008 para aplicar esa deducción que la Inspección le había reconocido en los ejercicios posteriores. Dicha solicitud de rectificación fue estimada por la AEAT, resultando una devolución a la que tenía derecho el obligado tributario. Sin embargo, la Administración no reconoció intereses sobre dicha cuantía al entender que era una devolución derivada de la normativa del tributo.

Sin embargo, el Tribunal Supremo realiza en el fundamento de derecho tercero de esta STS una argumentación jurídica que le lleva a calificar esa devolución como ingreso indebido sentando, por tanto, una tesis y una respuesta casacional que, como ya hemos dicho anteriormente, ha sido aplicada en los recursos relativos a la simulación para calificar dicha devolución como devolución de ingresos indebidos.

### **STS de fecha 28 de enero de 2021, recurso de casación 3010/2018:**

*<<TERCERO. El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Comenzaremos haciendo referencia al acta con acuerdo. En ese sentido, señalamos que el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 16 de junio de 2012, siendo tres los ejercicios objeto de comprobación (2008, 2009 y 2010). De las actuaciones practicadas resulta que AHISL es la sociedad dominante del grupo fiscal 302/03 que tributa en régimen de consolidación fiscal. Dicho grupo está constituido por siete sociedades participadas al 100 %, entre ellas ACCENTURE S.L. Las actuaciones de comprobación e investigación se han realizado con la sociedad dominante AHISL. De dichas actuaciones, en relación con las bonificaciones y deducciones, resulta procedente la aplicación de la deducción para evitar la imposición intersocietaria en los términos solicitados por AHISL (con un porcentaje de deducción del 18 %) en relación con los dividendos distribuidos por su filial ACCENTURE, S.L. en los tres ejercicios objeto de comprobación, dividendos que han ascendido a unos importes de 42.000.371 euros, 20.490.589 euros y 49.531.186 euros. AHISL había adquirido el 28 de agosto de 2003, a la entidad residente en Luxemburgo ACCENTURE SARL, las acciones de ACCENTURE S.L., que poseía desde el 30 de mayo de 2001, unos días después de la operación de canje de acciones por el que los anteriores socios (personas físicas residentes en España), de ACCENTURE S.L. habían aportado sus 34.950.837 participaciones.*

*Al tiempo de presentar la autoliquidación, como apunta AHISL, no era evidente que a un supuesto como el que nos ocupa le resultara aplicable lo dispuesto en el artículo 30.4 TRLIS. Sí estaba claro que esa deducción habría sido aplicable, conforme a la letra del referido artículo 30.4.e) del TRLIS, si ACCENTURE, S.L. hubiera tenido*

reservas expresas en su patrimonio neto cuando en agosto de 2003 AHISL adquirió su participación en ACCENTURE, S.L. No era ese el caso; en ese momento, sus reservas eran tácitas. De hecho, la posibilidad acogida en el acta con acuerdo no se contempla claramente hasta la aprobación de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Poco antes, sin embargo, como ya ha indicado, ya había reconocido esa posibilidad la propia Administración, pero no consta que la hubiera acogido al tiempo de la presentación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2007/2008.

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 33.2 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 de 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.

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 acta 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">>.

Así, ciertamente, la calificación de una devolución como derivada de la normativa del tributo o de ingreso indebido no está condicionada a si la misma se pone de manifiesto por una actuación inspectora o a resultados de una rectificación de autoliquidación. De la lectura de ese criterio jurisprudencial se pone de manifiesto que la calificación

como ingreso indebido o debido de la devolución que resulta del reconocimiento de una deducción no aplicada no está condicionada a si la misma se ha cuantificado en "una regularización" o en "una rectificación de una autoliquidación".

Sin embargo, hay varias notas en la línea argumental del Alto Tribunal que, a nuestro juicio, son de especial relevancia:

**<<Al tiempo de presentar la autoliquidación, como apunta AHISL, no era evidente que a un supuesto como el que nos ocupa le resultara aplicable lo dispuesto en el artículo 30.4 TRLIS. Sí estaba claro que esa deducción habría sido aplicable, conforme a la letra del referido artículo 30.4.e) del TRLIS, si ACCENTURE, S.L. hubiera tenido reservas expresas en su patrimonio neto cuando en agosto de 2003 AHISL adquirió su participación en ACCENTURE, S.L. No era ese el caso; en ese momento, sus reservas eran tácitas. De hecho, la posibilidad acogida en el acta con acuerdo no se contempla claramente hasta la aprobación de la Ley 16/2013**

(..)

**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**

(..)

**Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo.**

(..)

**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 acta 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>>**

Estas afirmaciones ponen de manifiesto que la aplicación de la deducción que fundamenta el nacimiento de la devolución tributaria "no era evidente" sino algo que reconoció la inspección tributaria en el acta con acuerdo.

Del mismo modo, en los supuestos analizados por las sentencias relativas a la simulación, es indiscutible que la aplicación de la deducción tampoco era evidente sino que, de hecho, exigía de una previa regularización de la inspección ya que la aplicación de la deducción por doble imposición interna que daba lugar a una devolución exigía inherentemente la previa constatación de un negocio simulado y la calificación de los ingresos percibidos en la operación simulada como dividendos.

#### Cuarto.

Pues bien, a la vista de las sentencias citadas y en aplicación de lo argumentado en el fundamento de derecho segundo, este Tribunal Central no comparte que el ingreso que la ENTIDAD XX S.L realizó en su autoliquidación inicial y que posteriormente ha sido rectificado obteniendo una mayor devolución sea una devolución de ingresos indebidos. Y ello por varios motivos.

En primer lugar, porque no debe pasar desapercibido que el único ingreso del tributo que realizó la ENTIDAD XX S.L no fue en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (autoliquidación a devolver) sino con ocasión del ingreso de los pagos fraccionados. Sin embargo, no se ha discutido en el presente expediente que fueron pagos debidos.

En segundo lugar, porque ese ingreso tributario fue, a la fecha de su realización, un ingreso tributario debido y conforme a derecho -y lo siguió siendo a la fecha de presentación de la solicitud de rectificación-.

En este sentido, es de remarcar que en el caso que nos ocupa no cabe apreciar una ilegalidad que originase un ingreso indebido. Esta conclusión se desprende, primeramente, de que no cabe tildar de errónea la autoliquidación en la que un obligado tributario no aplica, hasta el máximo legal permitido, los créditos fiscales de su titularidad. Y ello porque ese no agotamiento del límite fiscal no convierte a la autoliquidación en errónea ni al ingreso en virtud de ésta realizado en indebido, puesto que este es un ámbito en el que los contribuyentes disponen de una libertad decisoria y de actuación que no corresponde enjuiciar ni a los órganos de aplicación de los tributos

ni a esta vía de revisión. Prueba de ello es que no sería admisible una regularización administrativa que impusiese al obligado tributario el agotamiento, hasta alcanzar el umbral legal, de sus créditos fiscales. Cuestión distinta sería, indiscutiblemente, si el obligado tributario hubiera aplicado créditos fiscales inexistentes pero, insistimos, esto no es el supuesto de hecho que aquí trae causa.

Así, que un contribuyente decida aplicar deducciones hasta alcanzar el 25% de su cuota íntegra, pese a poder aplicar deducciones hasta el 50% de la cuota íntegra, no torna la autoliquidación en errónea - sin perjuicio, claro está, del juicio que, bajo una perspectiva financiera, pudiese hacerse de tal decisión-. El interesado aplicó el artículo jurídicamente procedente (a saber, el artículo 39 LIS) y determinó con base en éste la aplicación de una cuantía de deducción que era correcta (sin que ello obste, claro está, a que el mismo legitimaba al interesado a aplicar una cuantía de deducción mayor a la efectivamente aplicada).

Es claro que la decisión sobre el importe de créditos a deducir tomada por un contribuyente, al producirse dentro de los límites legales permitidos como ocurrió en el expediente aquí controvertido, no tiene componente de ilegalidad alguno, componente que, recordemos, por definición, existe en los ingresos indebidos-.

Y, por tanto, tampoco cabe apreciar aquí un daño causado al interesado que le deba ser resarcido por el Tesoro en tanto en cuanto éste se habría enriquecido injustamente al haber estado disfrutando indebidamente de cantidades que no le correspondían puesto que, como hemos venido afirmando, eran cantidades debidas.

Y en tercer lugar, no se trata de una devolución que se ponga de manifiesto por "unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada" (recurso 789/2020) ni es la rectificación pretendida un "corolario" de un acto administrativo previo "en el que se reconoce una deducción no aplicada" (recurso 3010/2018). Como hemos señalado en el Fundamento de Derecho anterior, en el supuesto de la STS de 28-1-2021 (rec. 3010/2018) la aplicación de la deducción que fundamentaba el nacimiento de la devolución tributaria "no era evidente" sino algo que reconoció la inspección tributaria en el acta con acuerdo; y asimismo, en las sentencias relativas a la simulación, tampoco la aplicación de la deducción era evidente sino que exigió de una previa constatación en una regularización inspectora de la existencia de un negocio simulado y la calificación de los ingresos percibidos en la operación simulada como dividendos.

Sin embargo, en el caso del presente recurso, la deducción sí la había aplicado el contribuyente aunque por un importe inferior al máximo permitido y, adicionalmente, la rectificación que generó la devolución discutida no requería un "reconocimiento" administrativo de la deducción.

Y, en este sentido, no debemos dejar pasar inadvertidas las diferencias entre nuestro caso y el analizado en sede casacional, máxime si tenemos en cuenta que la respuesta a la cuestión casacional que se da en la primera de las sentencias que sirve de base a las posteriores (STS recurso 3010/2018) acota la misma a "unas circunstancias como las que hemos examinado en el presente recurso de casación"

Así, de la jurisprudencia anterior no cabe desprender que toda devolución que traiga causa de la aplicación de una deducción con posterioridad a la presentación de la autoliquidación tiene la naturaleza de devolución de ingresos indebidos.

Extremo que es especialmente relevante si tenemos en consideración que el Tribunal Supremo en dichas sentencias ha delimitado un concepto novedoso al cual ha denominado "ingresos indebidos sobrevenidos" cuando, de hecho, precisamente en otras sentencias ha afirmado que cuando la devolución se ponía de manifiesto de manera sobrevenida había una devolución derivada de la normativa del tributo:

### **STS de 4 de marzo de 2022, recurso 2946/2020:**

*<<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>>.*

"Ingresos indebidos sobrevenidos" que, de hecho, las sentencias vinculan precisamente a esa interpretación administrativa que reconoce el derecho a la aplicación de la deducción cuando afirma: *"nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo"*.

Por tanto, a juicio de este Tribunal Central debe concluirse que, en las circunstancias concurrentes en el presente caso - circunstancias que no son equiparables a las de las sentencias analizadas - se pone de manifiesto que la devolución adicional ocasionada a resultas del incremento en una solicitud de rectificación, dentro del límite legal previsto en el artículo 39 LIS, de la cuantía de la deducción por investigación y desarrollo previamente aplicada, no constituye un ingreso indebido sino una devolución derivada de la normativa del tributo.

Finalmente, debemos añadir que la calificación como ingreso indebido en este caso haría de peor condición al obligado tributario que presenta en plazo su autoliquidación aplicando todas las deducciones a las que tiene

derecho (esto es, el límite del 50%) ya que si dicha autoliquidación resultase a devolver, sería incontrovertido que se calificaría como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, no devengaría intereses de demora salvo que hubiesen transcurrido seis meses sin que se hubiese ordenado la devolución.

Es por eso que, en este punto, este TEAC no comparte la conclusión del TEAR de Cataluña en la resolución impugnada cuando afirma:

*<<En el presente supuesto, la naturaleza de la devolución comprobada y concedida por la Administración, a criterio de este órgano revisor, responde a las exigencias legales previstas en el artículo 32 LGT, por lo que debe calificarse dicha devolución como "derivada de ingresos indebidos", puesto que, de haber declarado correctamente el interesado conforme a los términos reconocidos en el artículo 39.1 LIS en el ejercicio referenciado, habría procedido desde un primer momento la aplicación de un porcentaje del 50% sobre la base de la deducción declarada, y no del 25%, lo que habría determinado un mayor importe a devolver, con independencia de que este se haya puesto de manifiesto como consecuencia o no de actuaciones previas de comprobación por parte de la AEAT, o iniciadas a solicitud del interesado, pues tal como aduce la parte reclamante, la naturaleza de la devolución no debe venir vinculada por el procedimiento en que se acuerde, sino por la verdadera esencia y razón de ser de la misma>>.*

Y ello en tanto que, como hemos venido afirmando, la devolución adicional que habría percibido el interesado si en su autoliquidación inicial hubiese aplicado deducciones hasta alcanzar el máximo legal del 50% de la cuota habría tenido, como no puede ser de otra manera, la misma naturaleza que la devolución que sí autoliquidó: a saber, una devolución derivada de la normativa del tributo y no una devolución de ingresos indebidos puesto que así la califica expresamente la Ley del impuesto sobre sociedades en su artículo 127:

### **Artículo 127 LIS. Devolución.**

*<<1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.*

*Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los 6 meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.*

*2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.*

*3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.*

*4. **Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.***

*5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley General Tributaria, y en su normativa de desarrollo>>.*

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT.**

### **ACUERDA**

**ESTIMARLO** y unificar criterio en el sentido siguiente:

La devolución adicional ocasionada, a resultas del incremento en una solicitud de rectificación de autoliquidación, de la cuantía previamente aplicada de la deducción por investigación y desarrollo del artículo 35 LIS hasta alcanzar el máximo legal previsto en el artículo 39 LIS, no tiene la calificación de ingreso indebido, sino de devolución derivada de la normativa del tributo.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas