



Roj: **STS 1017/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1017**

Id Cendoj: **28079130022021100111**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/03/2021**

Nº de Recurso: **789/2020**

Nº de Resolución: **299/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 1111/2020,**  
**ATS 5093/2020,**  
**STS 1017/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 299/2021**

Fecha de sentencia: 04/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 789/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/03/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 789/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 299/2021**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **789/2020**, interpuesto por la procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en nombre y representación de la entidad mercantil **BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L.**, contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 558/2018, desestimatoria del recurso formulado frente a la resolución económico-administrativa que confirmó, en lo que a este recurso importa, el acuerdo de liquidación dictado por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 16 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 558/2018, desestimatoria del interpuesto contra la resolución de fecha 22 de marzo de 2018 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que confirmó, en lo que a este recurso importa, el acuerdo de liquidación dictado por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad **BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de marzo de 2018, que estimó en parte la reclamación deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico".

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en representación de la entidad **BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L.**, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 14 de la Constitución Española ("CE"); 31.2, 32.2, 221.1 y 221.5, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ("LGT").

Señala que la normativa se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha apreciado, en contra de la misma, que no es procedente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 32.2 LGT y el devengo de intereses de demora desde la fecha en que se hubo realizado el ingreso indebido, que se reveló como tal, a consecuencia de una reconsideración por la Administración de unos ingresos como dividendos y de la aplicación de la deducción por doble imposición, calificación y tratamiento que se dio tras un procedimiento de inspección y el dictado de una liquidación.

2. La Sala de instancia, por auto de 28 de enero de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida -Administración General del Estado-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.



1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 25 de junio de 2020, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

"[...] 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 31, 32, 120.3 y 221.b Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

2. La procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en la representación ya acreditada de la entidad BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L., mediante escrito fechado el 28 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y termina solicitando:

"Que tenga por presentado este escrito, lo admita y, en su virtud, acuerde tener por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de enero de 2020, dictando, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la LJCA, Sentencia por la que anulando la recurrida y los actos por ella confirmados declare que los intereses de demora de las devoluciones acordadas por la Administración deben calcularse con aplicación del artículo 32.2 de la LGT y del artículo 221.5 de la LGT sobre los importes íntegros reconocidos como devolución de ingresos indebidos, así como con aplicación a dichos intereses de los intereses procedentes desde el momento de su reconocimiento y hasta la fecha de su pago; con pronunciamiento sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 22 de septiembre de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:

"Que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión y los demás recogidos en este escrito en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 1 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 2 de marzo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 16 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso interpuesto por la mercantil BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L. frente a la resolución de 22 de marzo de 2018 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que confirmó, en lo que a este recurso importa, el acuerdo de liquidación dictado por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil referida, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"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. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

**2.1.** Con fecha 19 de junio de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid incoó a la entidad BLASCO Y ALCALÁ ASOCIADOS S.L. acta de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009 y 2010.

La regularización propuesta en el acta vino motivada por la constatación de la existencia de un negocio simulado, de manera que la obligada tributaria, junto con otras dos empresas, simuló la elaboración de estudios y proyectos para una cuarta empresa de cuyo capital eran propietarias las tres empresas en un 100%. De esa forma se encubría el reparto de dividendos bajo la forma de retribuciones por unas prestaciones no efectuadas.

La consideración de los ingresos recibidos de la sociedad participada como dividendos conllevó la aplicación automática de la deducción por doble imposición del artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS/2004), aplicable *ratione temporis*.

**2.2.** A consecuencia de esa regularización, se produjo un reajuste en las autoliquidaciones de los ejercicios inspeccionados, de forma que en los ejercicios 2009 y 2010 la entidad había presentado una autoliquidación por IS, con resultado a ingresar de 10.011,49 euros y 0,00 euros respectivamente, y tras la regularización inspectora, en el ejercicio 2009 resultaba una cantidad a devolver de 49.394,21 euros y 0,00 euros, en el ejercicio 2010.

**2.3.** La Inspección, partiendo de la distinción entre devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones derivada de la normativa de cada tributo, practicó liquidación en la que tuvo en cuenta para el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente, los ingresos indebidos realizados por la obligada tributaria, por importe de 10.011,49 euros (ejercicio 2009) y 0,00 euros (ejercicio 2010) respectivamente, reconociendo intereses de demora a su favor en relación a la primera de esas cantidades y por el periodo comprendido desde el 19 de julio de 2010 al 20 de julio de 2015.

Por el contrario, no reconoció cantidad alguna por intereses demora por las nuevas cantidades objeto de devolución en ambos ejercicios, derivadas del proceso de regularización (49.394,21 euros en 2009 y 0,00 euros en 2010).

**2.4.** Contra el acuerdo de liquidación se interpuso recurso de reposición y posteriormente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fueron desestimados, confirmándose la liquidación girada.

**2.5.** La entidad Blasco Alcalá y Asociados SL interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, registrado con el número 558/2018, que desestimó el recurso en sentencia de 16 de enero de 2020, impugnada en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia, tras el examen de la normativa que resulta de aplicación y la cita de la jurisprudencia que considera más relevante, desestima el principal motivo aducido por la recurrente, razonando en los siguientes términos:

" **QUINTO.** - Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, ante todo hay que señalar que esta Sección ya se ha pronunciado sobre las cuestiones aquí debatidas en dos sentencias de fecha 11 de septiembre de 2019, dictadas en los recursos números 692/2018 y 697/2018 y de las que fue ponente la Sra. Ornosa Fernández, así como en la sentencia de fecha 11 de diciembre de 2019, recaída en el recurso número 554/2018 y de la que ha sido ponente el Sr. Gallego Laguna.

La entidad Torres-Solanot y Sala Asociados S.L. interpuso el recurso nº 692/2018 contra la liquidación relativa a los ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto sobre Sociedades, y el recurso nº 697/2018 contra la liquidación referida a los ejercicios 2007 y 2008 del mismo impuesto, mientras que el recurso nº 554/2018 se interpuso por la entidad Cayonense de Asesoramiento y Servicios S.L. frente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008. Y en esos tres recursos, al igual que en el que ahora se examina, se discutía el importe sobre el que debían calcularse los intereses de demora.

En consecuencia, por aplicación de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica deben reiterarse los argumentos expuestos en dichas sentencias al no concurrir circunstancias que justifiquen su modificación. Así, en la sentencia dictada en el recurso nº 554/2018, que a su vez se remite a las sentencias dictadas en los otros dos recursos, se dice lo siguiente:

"(...)



*En el supuesto que nos ocupa nos encontramos con una devolución de ingresos indebidos que tiene su origen en un procedimiento inspector, que finaliza con un acta de conformidad, en la que se considera por la AEAT que la entidad actora formaba parte de un entramado de empresas que simulaban servicios inexistentes entre ellas, habiendo facturado por esos servicios a la entidad Cyopsa-Sisocia S.A. determinadas cantidades que fueron consideradas como ingresos en su autoliquidación del Impuesto de Sociedades de los ejercicios controvertidos y como gastos en sede de la entidad Cyopsia-Sisocia, S.A. La AEAT, en la regularización efectuada, consideró dichas cantidades como dividendos, con derecho a devolución por doble imposición, y no como ingresos, en virtud de la aplicación del art. 30 TRLIS.*

*Se trataría así de una devolución derivada de la normativa del tributo, y por ello la AEAT calculó los intereses de demora únicamente respecto de las cantidades ingresadas en virtud de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ya que fueron consideradas como un ingreso indebido al recalificarse por la AEAT, dentro de un procedimiento inspector y en el acta suscrita en conformidad, el 12 de enero de 2014, como dividendo con derecho a deducción por doble imposición, entendiéndose que procedía la devolución de los importes autoliquidados como ingreso ordinario sujeto a tributación, puesto que ello resulta de la correcta aplicación de la normativa de los tributos, en este caso del Impuesto sobre Sociedades y, como consecuencia de un procedimiento inspector, lo cual no puede generar intereses a favor del sujeto pasivo, más que en los términos establecidos en el art. 31.2 LGT. En caso contrario y si entendiésemos que nos encontramos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos previsto en el art. 32 LGT, se estaría resarciendo a la entidad actora, por medio de los intereses legales correspondientes, de una cantidad que respondía al entramado de empresas en el que participaba, en tanto que se consideró la misma en la autoliquidación presentada en su día por el Impuesto sobre Sociedades como un ingreso en la entidad actora y como en gasto en la entidad Cyopsa-Sisocia S.A., en virtud de la simulación de servicios prestados a dicha entidad por la actora, lo que fue puesto de relieve en las actuaciones inspectoras origen de la devolución de ingresos indebidos, habiéndose prestado conformidad a los mismos en el acta en conformidad 79522950, de 11 de noviembre de 2014.*

*Y de ahí que sea correcto que solo se apliquen intereses de demora respecto de las cantidades acordadas por la AEAT, que proceden de la autoliquidación presentada en su día y no sobre la totalidad de la devolución de ingresos indebidos, y que sea correcto que se limite a las cantidades que en su día ya fueron solicitadas como devolución de ingresos indebidos en la autoliquidación, aún con el error detectado por el TEAR al calcularse por la AEAT los intereses de demora relativos al ejercicio 2008 sobre una cantidad que ya había sido devuelta, lo que no pudo corregirse, en virtud del principio de la reformatio in peius.*

*Todo ello nos conduce a la íntegra desestimación del recurso y a la confirmación de la Resolución impugnada".*

Los argumentos que se acaban de transcribir son plenamente aplicables al supuesto que ahora nos ocupa y conducen a la desestimación del presente recurso por ser ajustada a Derecho la resolución impugnada".

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

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre la cuestión nuclear que constituyó el objeto del litigio: determinar si la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de una regularización con origen en unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso o no, para lo que habrá que discernir previamente si nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido o con una devolución derivada de la normativa del tributo.

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

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

Así, el artículo 31 de la LGT dispone:

"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".

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.

"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".

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 debitoris* desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT -y, desde un punto de vista procedimental, del artículo 221 de la misma Ley-. Este último precepto reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria.

3. La tesis mantenida en la sentencia impugnada, que considera que nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, contradice un reciente pronunciamiento de esta Sala.

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



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

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

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

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

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

El artículo 120.3 de la LGT dispone que "cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación". Dice el artículo 31 LGT que "son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo".

Ahora bien, según ese mismo apartado 3 del referido artículo 120, "cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley". Este artículo 32.2 dice que "con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley. A estos efectos, el interés se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".

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

Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen intereses 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".

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

**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 cuestión, si bien no ha sido incluida como objeto de examen en el auto de admisión, sin embargo, puede ser abordada por la Sala dada la conexión existente con la cuestión identificada de interés casacional, tal y como se recoge en la sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 4442/2018, que permite, de forma excepcional, extender la interpretación a otras cuestiones expuestas en los escritos de preparación y desarrolladas en el escrito de interposición, cuando se trate de interpretación de normas o jurisprudencia conexas con la cuestión identificada de interés casacional.

Considera la Sala que la pretensión de la parte no puede ser admitida. En efecto, 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 examinado, 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.

### **TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

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.

### **CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad mercantil BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L. frente a la sentencia dictada el 16 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, aquí recurrida, pues ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en nuestra sentencia núm. 106/2021, de 28 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 3010/2018, anteriormente transcrita.

Lo expuesto implica, asimismo, la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L. contra la resolución de 22 de marzo de 2018 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que confirmó, en lo que a este recurso importa, el acuerdo de liquidación dictado por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y



2010, resolución y liquidación que se anulan por su disconformidad a Derecho, declarando en su lugar que la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de la regularización devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, dado que nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido, sin que procedan el resto de pretensiones ejercitadas.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

#### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en representación de la entidad BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L., contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 558/2018, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 558/2018 interpuesto por BLASCO ALCALÁ Y ASOCIADOS, S.L., contra la resolución de fecha 22 de marzo de 2018 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la reclamación económico-administrativa núm. 28-18159-2015, que confirmó el acuerdo de liquidación dictado por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010, resolución y liquidación que se anulan por su disconformidad a Derecho, declarando en su lugar que la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de la regularización devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, dado que nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido, sin que procedan el resto de pretensiones ejercitadas.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguillo Avilés D. Francisco José Navarro Sanchis

D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.