



Roj: **STS 3276/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3276**

Id Cendoj: **28079130022022100301**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/09/2022**

Nº de Recurso: **1805/2020**

Nº de Resolución: **1113/2022**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 22-3-2018 ,**
STSJ M 1089/2020,
ATS 4693/2021,
STS 3276/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.113/2022

Fecha de sentencia: 01/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1805/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1805/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1113/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 1 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1805/2020, promovido por la mercantil Cayonense de Asesoramiento y Servicios, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Blanca Rueda Quintero, bajo la dirección letrada de don Guillermo G. Ruiz Zapatero, contra la sentencia dictada el 28 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el procedimiento ordinario núm. 557/2018.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por Cayonense de Asesoramiento y Servicios, S.L. contra la sentencia núm. 79/2020, de 28 de enero, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 557/2018 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 22 de marzo de 2018, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa 28/20359/2016, instada por el concepto de Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, por importe de 13.026,92 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEXTO.- [...]"

En el caso 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 para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 se consideraron como no deducibles los gastos contabilizados relacionados con una embarcación ni las dotaciones a la amortización de la misma, que sólo sirvió para disfrute particular del socio y administrador único de la sociedad, no efectuándose ni un solo arrendamiento a terceros.

La resolución del TEAR en el Fundamento de derecho cuarto señala que ha de anularse la liquidación pues no cabe admitir que se regularicen los gastos relacionados con la embarcación al no existir una actividad económica y no regularicen los ingresos procedentes del arrendamiento de la misma.

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 que se derivaban de la devolución resultante de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, y no sobre el resto de cantidades que fueron consideradas a devolver al recalificarse determinados ingresos por la AEAT, dentro de un procedimiento inspector y en el acta suscrita en disconformidad, el 18 de diciembre de 2014, 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 supuesto 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 situación que respondía a unos gastos no deducibles por no estar relacionados con la actividad económica de la empresa.

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.

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



La procuradora de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 14 de la Constitución española y 31.2, 32.2, 221.1 y 221.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de febrero de 2020.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 8 de abril de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"3º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste 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.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 31, 32, 120.3 y 221.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de Cayonense de Asesoramiento y Servicios, S.L, mediante escrito registrado el 17 de junio de 20231, interpuso el recurso de casación en el que aduce que tiene "[...] derecho a la estimación de su recurso de casación con base en (i) la Sentencia de la misma Sala y Sección del TSJ de Madrid de 6 de abril de 2017, dictada en el recurso nº 963/2015, y (ii) en la falta total de motivación por la Sala del TSJ de Madrid del apartamiento del criterio aplicado por dicha Sentencia en relación con la misma cuestión", incluso aun cuando "[...] si en relación con los restantes motivos de casación esa Sala estimara aplicable al caso el artículo 31.2 de la LGT y no el artículo 32.2 de la LGT, en contradicción con las sentencias previas de esa Sala sobre la cuestión [...]" (pág. 6 del escrito de interposición).

Afirma que "[e]l presupuesto fáctico de la devolución acordada es, por tanto, indiscutiblemente distinto del considerado por el artículo 31.2 de la LGT", puesto que el ingreso devuelto es "[...] indebido con arreglo exclusivamente a la calificación realizada por el acto administrativo de liquidación que reconoce el derecho a deducción derivado de la misma. La causa de la devolución de las cuotas ingresadas indebidamente es que las mismas resultan superiores al importe a ingresar como cuota resultante del acto administrativo de liquidación, como consecuencia de reconocer y aplicar dicho acto administrativo una deducción por doble imposición de dividendos de imposible aplicación antes de que se dictara el acto administrativo de liquidación en el que se reconoce el derecho a aplicar la citada deducción, en relación con importes que no fueron satisfechos por la sociedad vinculada que los pagó, ni percibidos por la Recurrente, como tales dividendos" (págs. 7-8).

Finalmente solicita el dictado de "[...] 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, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución; con pronunciamiento sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 26 de julio de 2021, escrito de oposición en el que sostiene que "[e]n el presente caso, la devolución derivada de la regularización inspectora que dio lugar al reconocimiento de unas determinadas cantidades a devolver en los ejercicios 2009 y 2010 es una simple y elemental consecuencia, de la disminución de los ingresos derivados de la actividad por el arrendamiento de una embarcación, consecuencia de la mecánica del IRPF y no de un ingreso indebido", y, por lo tanto "[...] la devolución final derivada de la regularización inspectora es una mayor devolución derivada de la normativa del tributo, y, por ello, de acuerdo con los artículos 31 y 32 LGT/2003, la AEAT calculó los intereses de demora únicamente respecto de las cantidades "ingresadas" en virtud de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 y no las que fueran consecuencia del proceso de regularización derivadas de la normativa del tributo", tal como se recoge en la sentencia impugnada (pág. 9 del escrito de oposición). En razón a lo expuesto, solicita de la Sala "[...] que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y los demás recogidos en es[e] escrito de oposición, declare que en el caso objeto de recurso nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo consecuencia de una regularización con origen en unas actuaciones inspectoras



en las que se disminuyen unos ingresos, al no existir la actividad económica que da origen a los mismos, devolución que, de acuerdo con el artículo 31.2 LGT/2003, solo devenga **intereses de demora** una 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", con la consiguiente desestimación del recurso de casación.

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 12 de julio de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 79/2020, de 28 de enero, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 557/2018 instado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 22 de marzo de 2018, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa 28/20359/2016, formulada por el concepto de Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, por importe de 13.026,92 euros.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

Las actuaciones inspectoras que se sitúan en el origen del acto administrativo que fue impugnado desembocaron en una regularización en la que se procedió a calificar los ingresos recibidos por una sociedad de cuyo capital era propietaria la recurrente, junto con otras empresas, como dividendos, lo que a su vez hizo obligada la aplicación de la deducción por doble imposición del artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Esto dio lugar al reconocimiento de una devolución de cuotas sobre las que no se reconoció la procedencia del devengo de **intereses de demora**. Únicamente se determinó el interés generado por el importe de las cuotas inicialmente autoliquidadas e ingresadas.

La liquidación derivada del acta fue confirmada en sede económico-administrativa, al considerar el órgano económico-administrativo que es correcto que no se hubiesen abonado **intereses de demora** sobre el importe de esa devolución resultante de las antedichas actuaciones inspectoras, y reconocer solamente la procedencia del cálculo de **intereses** sobre la parte de devolución que tenía la consideración de ingreso indebido por haber sido ingresado, pero no respecto del crédito fiscal que se reconoció con motivo de la regularización realizada por la comprobación tributaria seguida.

La sentencia que constituye el objeto de este recurso, desestima el principal motivo que fue argüido por la recurrente, con fundamento en que se trata de una devolución derivada de la normativa del tributo, y por ello la AEAT calculó los **intereses de demora**, únicamente respecto de las cantidades que se derivaban de la devolución resultante de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, y no sobre el resto de cantidades que fueron consideradas a devolver al recalificarse determinados ingresos por la AEAT, dentro de un procedimiento inspector y en el acta suscrita en disconformidad.

TERCERO.- *Delimitación de la cuestión de interés casacional.*

La cuestión de interés casacional que determinó la admisión del presente recurso de casación consiste, según el auto de 8 de abril de 2021, en:

"3º) [...]:

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.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 31, 32, 120.3 y 221.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

CUARTO.- *Remisión a la sentencia número 299/2021 de esta Sala y Sección, de 4 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 789/2020.*

La cuestión casacional que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por las sentencias de esta Sala y Sección, núm. 106/2021, de 28 de enero, dictada en el recurso de casación



3010/2018; y la núm. 300/2021, de 4 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 789/2020, y reiterada en la núm. 376/2021, de 17 de marzo, dictada en el recurso de casación 585/2020.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 4 de marzo de 2021, cit.:

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

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT -y, desde un punto de vista procedimental, del artículo 221 de la misma Ley -. 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 interés de **demora** desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los **intereses de demora**. Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, STS de 17 de diciembre de 2012 (2155/2011) "los **intereses de demora** vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas". Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado periodo un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un 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".

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".

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de la mercantil CAYONENSE DE ASESORAMIENTO Y SERVICIOS, S.L. contra la sentencia núm. 79/2020, de 28 de enero, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, aquí recurrida, pues esta interpreta de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantiene 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. Por otra parte, y por las razones también expuestas en nuestra STS de 4 de marzo de 2021, no ha lugar a la pretensión de se devenguen nuevos **intereses de demora** sobre los **intereses de demora** una vez reconocidos y hasta la fecha de su pago (pág. 30 de la demanda, FD 4), 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.

SEXTO.- Las 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, habida cuenta de la estimación parcial de las pretensiones de la demanda, y apreciarse serias dudas de derecho antes de la fijación de la doctrina jurisprudencial, 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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto, por remisión a la sentencia de 4 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación 789/2020.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 1805/2020, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil CAYONENSE DE ASESORAMIENTO Y SERVICIOS S.L. contra la sentencia núm. 79/2020, de 28 de enero, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo 557/2018. Casa y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 557/2018 de la Sala de instancia, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 22 de marzo de 2018, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa 28/20359/2016, interpuesta por la entidad mercantil Cayonense de asesoramiento y servicios S.L. contra el acuerdo de la Inspección Regional de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en acta de disconformidad A02 7255884, practicada por el concepto de Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010. Anular la resolución económico-administrativa y el acuerdo de liquidación impugnado en la misma en el particular de la determinación de la cantidad por **intereses de demora**, declarando que la regulación efectuada devenga **intereses de demora** desde la fecha del ingreso, como devolución de ingreso indebido, sin que procedan el resto de las pretensiones ejercitadas.



4.- Hace el pronunciamiento sobre las costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ