



El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura (España)

jucaver@unex.es | <https://orcid.org/0000-0002-5799-2878>

Extracto

El presente estudio analiza, a la luz de la reciente jurisprudencia elaborada por nuestros tribunales de justicia, diversas cuestiones de interés susceptibles de llegar a plantearse en relación con la percepción de intereses de demora dentro del procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos.

Palabras clave: devolución de ingresos tributarios indebidos; intereses de demora; devengo; *dies a quo*; *dies ad quem*; autoliquidación; acta de inspección; dilación.

Fecha de entrada: 29-01-2022 / Fecha de aceptación: 22-02-2022 / Fecha de revisión: 18-05-2022

Cómo citar: Calvo Vérguez, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 5-38.



The computation of default interest as object of the right to the refund of undue tax income

Juan Calvo Vérguez

Abstract

The present paper analyzes, in the light of the recent jurisprudence elaborated by our courts of justice, various questions of interest that may arise in relation to the collection of late payment interest within the procedure for the return of undue tax revenues.

Keywords: refund of undue tax income; default interest; accrual; *dies a quo*; *dies ad quem*; self-assessment; inspection certificate; delay.

Citation: Calvo Vérguez, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 5-38..



Sumario

1. Consideraciones generales
2. La cuestión relativa a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* del devengo de los intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos
3. Extensión de la obligación de abonar intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos cuando es la Administración la que se retrasa en la devolución de las cantidades correspondientes

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

Como es sabido, el reconocimiento del derecho a la devolución no genera únicamente el reintegro del ingreso efectuado indebidamente. En efecto, junto a la deuda y a las sanciones tributarias, el interés de demora integra también el contenido de este derecho. Así lo disponía el artículo 155.1 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963) e idéntico criterio se establece en el artículo 32.2 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), de conformidad con el cual con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la citada ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite¹. 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 devolución².

¹ Dispone concretamente el artículo 32.2 de la LGT/2003 lo siguiente:

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.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

Refiriéndose al alcance del citado precepto afirmó en su día la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 5 de julio de 2016 (rec. de casación núm. 924/2015) que:

[...] Lo que ordena el legislador es que en el periodo del incumplimiento de plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo. Para esta Sala, los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron. Al estimar el motivo de casación por vulneración del recto sentido del art. 32.2 de la Ley General Tributaria, debe casarse y anularse la sentencia en este punto del cómputo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2001 por ser improcedente la forma de cálculo de los intereses a abonar a la recurrente practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001 y confirmado por la sentencia recurrida.

Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en el citado pronunciamiento, el artículo 32.2 de la LGT/2003, al indicar que «las dilaciones no se tendrán en cuenta» está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido, debiéndose computar los descuentos por dilaciones cuando se producen estas.

² Véase en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 15 de enero de 2018 (rec. núm. 565/2016), relativa a un supuesto de ingresos indebidos respecto de las cantidades devueltas por la inaplicación de la deducción por doble imposición en una autoliquidación rectificada.

De este modo, el ente público que ha recibido indebidamente un ingreso tributario ha de hacer frente a dos obligaciones distintas: la obligación de devolución de la cantidad ingresada y la obligación autónoma de pago de los intereses de demora aplicados sobre dicha cantidad.

¿Cuál es la razón de ser que justifica la adición del interés de demora a la obligación de devolución? Sin lugar a duda el fundamento de dicha adición se halla en la compensación que debe ofrecerse al sujeto que ha ingresado por la falta de disponibilidad del dinero puesto indebidamente en manos de la Administración tributaria³.

Nótese que en ningún momento estos intereses están desempeñando una función indemnizatoria motivada por el retraso en la devolución (cualidad que persigue por definición todo interés de demora). Y tampoco se imponen por una actitud culposa del obligado a la devolución. Se trata de unos «intereses corresponsivos», que buscan exclusivamente la compensación por la indisponibilidad de una determinada cantidad de dinero⁴.

En este sentido cabe plantearse si no sería más adecuado con la naturaleza y finalidad perseguida por el devengo de intereses la inclusión por el legislador del pago del interés legal y no del interés de demora, quedando la satisfacción de este último reservada únicamente para aquellos casos en los que el obligado a la devolución se retrasara en la ejecución de una devolución ya declarada más allá de los plazos establecidos para ello, dado que en este último supuesto sí que tiene lugar una actuación que podría calificarse de culposa⁵.

En todo caso la obligación de pago de intereses por la Administración tributaria ha de tener una efectividad automática, no precisándose su alegación en la solicitud de devolución⁶. Debe

³ Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de Gomar Sánchez (1998, p. 53), Mora Lorente (1999, pp. 1.353 y ss.), Fenellós Puigcerver (1998, p. 178), Badás Cerezo y Marco Sanjuán (1998, p. 81) y Eserverri Martínez (1999, pp. 75 y ss.).

⁴ Téngase presente a este respecto que, en numerosas ocasiones, la culpa del ingreso indebido recae incluso en el sujeto que realiza el mismo y no en la Administración.

⁵ En un sentido contrario se pronunció sin embargo el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 10 de abril de 1996, al disponer que «[...] De separarse en el tiempo la propuesta de pago y el pago efectivo, no se producen intereses de demora, aunque esta situación puede dar lugar a una indemnización como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos».

⁶ Véanse en este sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional (TC) 23/1997, de 11 de febrero (rec. de amparo núm. 1830/1992), y 141/1997, de 15 de septiembre (rec. de amparo núm. 1130/1992), así como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 15 de junio de 1992, 28 de octubre de 1993 (rec. núm. 70/1989) y de 22 de diciembre de 1994 (rec. núm. 990/1992). En la citada Sentencia del TC de 15 de septiembre de 1997 se analizó además el concepto de «interés legítimo», en el contexto de la legitimación en la vía contencioso-administrativa, afirmándose a tal efecto que «para que exista legitimación activa será necesario que la declaración pretendida por el actor del órgano jurisdiccional suponga para él un beneficio, siquiera sea instrumental o de efecto indirecto».

ser, además, de carácter irrenunciable para el titular del derecho a la devolución, manteniéndose incluso a pesar de que no se demande su pago en la petición de devolución⁷.

Como seguramente se recordará, a la hora de proceder a su cálculo el antiguo Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (RDII), procedía a tomar en consideración el interés de demora vigente a lo largo del periodo en que dicho interés se hubiese devengado, el cual se prolongaba desde que se efectuaba el ingreso indebido hasta que la Administración llevaba a cabo la ordenación del pago de la devolución. Por su parte la antigua LGT/1963 nada disponía a este respecto.

La LGT/2003 incluye la ordenación establecida en el RDII, precisando además en el apartado 2.º de su artículo 32 que las dilaciones que se produzcan en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo señalado⁸.

Nada dispone sin embargo la LGT/2003 en relación con aquellas situaciones que se plantean en el supuesto de devolución por ingresos indebidos efectuados mediante retención y a través de cuotas repercutidas. Como se recordará, el antiguo RDII no admitía estos supuestos de devolución cuando el retenido o el repercutido hubiesen deducido ya la totalidad de la cantidad retenida o repercutida en sus propias autoliquidaciones presentadas con posterioridad.

Ciertamente resulta lógico y comprensible que lo que se deduce por vía de la autoliquidación no pueda ser devuelto. Ahora bien, resulta sorprendente que no se estipule el devengo de intereses para aquellos casos en que se haya efectuado la citada deducción. Coincidimos además con Quintana Ferrer (2004, p. 147) en que la discriminación que origina esta situación es todavía de una mayor entidad, al menos para las retenciones, si se tiene en consideración el criterio jurisprudencial de conformidad con el cual los intereses se aplican sobre las cantidades retenidas con independencia de que las mismas hayan sido o no ingresadas, situándose el *dies a quo*, no en el instante en que el retenedor efectúa el

⁷ Así se establece, entre otras, en la Sentencia del TJS de Andalucía (Málaga) de 19 de enero de 2000 (rec. contencioso-administrativo núm. 3363/1995).

⁸ Recuérdese las críticas que recibió en su momento la fijación del *dies ad quem* en la anterior redacción del artículo 2 del antiguo RDII al situarlo, no cuando se efectúa la ordenación del pago, sino en el momento en que la Administración dicta la propuesta de pago. El motivo estaba claro: no se contemplaba devengo alguno de los intereses que pueden llegar a producirse entre la propuesta de pago y el pago efectivo o material. Así las cosas, resultaba conveniente situar el fin del cómputo del plazo de los intereses en la fecha de puesta a disposición al titular del derecho a la devolución de la cantidad ingresada indebidamente, o incluso en el momento del pago efectivo de la devolución a este sujeto. Véanse en este sentido Merino Jara (1998, p. 592), Gorospe Oviedo y Pérez de Ayala Becerril (1998, pp. 69 y ss.) y Rodríguez Márquez (1999, pp. 50 y 51).

ingreso de las mismas en el Tesoro, sino cuando este sujeto lleva a cabo la retención correspondiente al retenido⁹.

Tal y como señala García Novoa (1993, p. 442), los intereses deberían aplicarse desde el momento de la práctica de la retención, pudiendo de este modo la Administración exigir al retenedor los correspondientes al periodo de tiempo que media entre la retención y su ingreso efectivo.

La esencia de esta doctrina jurisprudencial podría haber sido incorporada en la regulación de la LGT ampliándose también al supuesto de cuotas repercutidas, ya que el cálculo de los intereses así efectuado se identifica con el fundamento de la existencia de los mismos, que no es otro que la compensación por la indisponibilidad de una suma de dinero de la que son objeto el retenido y el repercutido. Esta última, en el caso objeto de nuestro estudio, se produce con la realización de la retención por el retenedor o con la repercusión por el sujeto pasivo de toda la cantidad retenida o repercutida indebidamente, haya sido la misma ingresada o no en el Tesoro, como hemos dicho.

Por otra parte, ¿qué criterio debe adoptarse en aquellos supuestos en los que, realizando la Administración tributaria un ajuste en una concreta liquidación del que se deriva una mayor tributación en un ejercicio pero también, necesariamente, una menor tributación en los ejercicios siguientes, el contribuyente se opone a la regularización practicada instando los correspondientes recursos y reclamaciones hasta agotar las instancias administrativas y judiciales procedentes, manteniendo el criterio defendido en las reclamaciones y no re-vertiendo el ajuste practicado por la Inspección, lo que determina una mayor tributación en cada uno de los años siguientes?

En dicho caso sí, una vez finalizada la vía de revisión y desestimadas las pretensiones del contribuyente, este solicitase la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios en los que el ajuste positivo practicado por la Inspección debió revertir, estimando finalmente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la procedencia de la rectificación, pero reconociendo solo intereses de demora por el exceso sobre el plazo de seis meses desde que el contribuyente presentó la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la AN tiene declarado mediante Sentencia de 23 de noviembre de 2017 (rec. contencioso-administrativo núm. 914/2016) que deben reconocerse intereses de demora desde que el contribuyente realizó el ingreso indebido, con independencia de cuándo solicitara la rectificación de la autoliquidación y hasta el momento en el que se ordenó el pago de la devolución. Y ello en tanto en cuanto no cabe considerar que en este tipo de casos nos encontremos con devoluciones derivadas de la normativa del tributo, habiéndose producido por el contrario un supuesto de error *iuris* al presentar el contribuyente su autoliquidación que debe recibir el tratamiento de un ingreso indebido.

⁹ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 6 de octubre de 2000 y de 19 de abril de 1997.

Tal y como se encargó de precisar la AN a través del citado pronunciamiento con carácter general, debe diferenciarse entre devolución de ingresos indebidos y devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes y que denomina simplemente como devoluciones de oficio. Así, a la hora de definir el ámbito objetivo de las devoluciones de ingresos indebidos, la AN acude a la jurisprudencia del TS para limitarlos a aquellos casos en los que se haya producido un error material o de hecho en la liquidación, un error material o de hecho en el pago (duplicidad) o un error *iuris* de la Administración al liquidar o del contribuyente al presentar su autoliquidación. Y, frente a este conjunto de supuestos estarían los ingresos en principio debidos pero que, por la mecánica del impuesto, se convierten en indebidos. En estos casos el pago en cuestión es realizado en un primer momento conforme a derecho, si bien con posterioridad se aprecia que deben ser devueltos por razones de la técnica fiscal utilizada, tratándose en consecuencia de ingresos indebidos sobrevenidos, ya que inicialmente eran correctos.

Tal y como reconoce la AN en el concreto supuesto planteado, el contribuyente realizó una primera autoliquidación considerando que su interpretación normativa era la correcta y, por tanto, que su autoliquidación y pago eran debidos. Sin embargo en realidad, y a la vista de las actuaciones de comprobación de la propia Administración, se ponía de manifiesto que esa apariencia de legalidad de la autoliquidación debía decaer desde un primer momento, ya que al tiempo de practicar la autoliquidación realmente estaba aplicando incorrectamente la normativa tributaria determinante del resultado tributario¹⁰. Se produjo un error en la aplicación del derecho al formular la autoliquidación, motivo por el cual nunca puede considerarse el ingreso como debido. Y, a resultas de lo anterior, si la Administración ha dispuesto de la cantidad ingresada, ello habrá sido con motivo de la existencia de un error jurídico del que la Administración no puede beneficiarse¹¹.

Para finalizar estas consideraciones introductorias se ha de señalar que, si bien tradicionalmente la Administración tributaria había venido considerando que los intereses satisfechos por aquella a un contribuyente persona física que, tras la realización de un abono inicial exigido a resultas de la regularización de una concreta deuda tributaria¹², ve estima-

¹⁰ Véase a este respecto Garrido (2018, p. 33), para quien

el contribuyente tendrá derecho, llegado el momento, a no soportar una tributación superior a la debida mediante el recurso a la rectificación de las autoliquidaciones en las que debieron revertir los efectos temporales de los ajustes que practicó la Inspección, sino también que no puede sufrir ningún tipo de perjuicio financiero ya que tiene derecho a que la devolución se le practique junto a los intereses de demora calculados conforme al artículo 26 de la Ley General Tributaria desde el día que realizó el ingreso.

¹¹ En este sentido el concreto pronunciamiento de la AN reprochó a la Administración la existencia de una cierta dejación en su obligación de regularizar, no solo los ejercicios en los que el ajuste que había practicado había resultado una cantidad a ingresar, sino también aquellos otros ejercicios en los que el resultado hubiera determinado una cantidad a devolver a favor del contribuyente.

¹² Téngase presente a este respecto que, resultando anulada una concreta deuda tributaria y ejecutándose la correspondiente resolución estimatoria, la Administración tributaria habría de proceder a la devolución

das sus pretensiones, no tenían carácter remuneratorio (al no poder considerarse como rendimiento del capital a integrar en la base del ahorro del impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–), debiendo por el contrario considerarse como ganancias de patrimonio e imputarse al periodo impositivo en el que tuviese lugar la alteración patrimonial de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14.1 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado impuesto. Finalmente el TS se encargó de concluir a través de su Sentencia de 3 de diciembre de 2020 (rec. de casación núm. 7763/2019) que el cobro por el contribuyente de los intereses de demora debe quedar no sujeto al IRPF al objeto de que su tributación no anule la función reparadora que tiene su cobro ya que, en otro caso, la íntegra o completa reparación resultaría mermada.

Dicha calificación de los intereses como supuesto no sujeto posibilita además el desempeño de su función consistente en restaurar el desequilibrio ocasionado con el pago de la deuda discutida, lográndose que el contribuyente no soporte las consecuencias patrimoniales adversas que nunca debió haber soportado. Y ello se ha de estimar así al margen de la cuestión relativa a la denegación o no de la deducción de los gastos de demora, que tienen su fundamento en el carácter correlacionado o no de los intereses de demora, los cuales se abonan como consecuencia de un incumplimiento de la obligación de pagar en plazo las obligaciones tributarias. Dejan así de tributar dichos intereses de demora, en tanto en cuanto los mismos deben calificarse como un supuesto de renta no sujeta, cumpliendo con ello la función indemnizatoria que le es propia. Téngase presente además que resultará indiferente a este respecto tanto el tributo que dio lugar al ingreso indebido como la Administración tributaria encargada de su reconocimiento y devolución (ya sea esta la estatal, la autonómica o la local), ya que ni el tipo de tributo que hubiese dado lugar al ingreso indebido ni la Administración que reconozca el derecho a su devolución alterarán la naturaleza compensatoria que justifica su no sujeción al IRPF.

Al amparo del citado pronunciamiento del Alto Tribunal aquellos contribuyentes que hubieran tributado por tales intereses podrían solicitar la rectificación de su autoliquidación con base en lo dispuesto por el artículo 120.3 de la LGT/2003 mientras no prescriba su derecho a solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Y, tratándose de una liquidación girada por la Administración y hallándose en plazo, los obligados tributarios podrían presentar el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa¹³.

de la liquidación satisfecha así como a efectuar el pago de los intereses de demora que se devenguen desde que se abonaron hasta que se ordene materialmente el pago.

¹³ Un criterio distinto se desprende, por el contrario, del voto particular formulado al fallo del tribunal por el magistrado Sr. Merino Jara, de acuerdo con el cual debió declararse haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado clarificando que los intereses de demora «pasivos» son ganancias patrimoniales susceptibles de quedar integradas dentro de la base imponible general del IRPF. Y ello en la medida en que el legislador del citado impuesto, pudiendo hacerlo, no incluye la obtención de los intereses de demora entre aquellos supuestos que, de diversa manera, determinan que no tributen como ganancias

Se ha de tener presente no obstante que, con posterioridad, y al hilo de la cuestión relativa al tratamiento que habrían de recibir unos intereses de demora sobrevenidos como consecuencia de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción inaplicada por el contribuyente el TS, mediante Sentencia de 28 de febrero de 2021 (rec. de casación núm. 6309/2019), concluyó que en dicho caso las cantidades percibidas no se devuelven a través de la mecánica liquidatoria del impuesto (en el presente caso se trataba del impuesto sobre sociedades –IS–), sino como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que se aplica a un determinado periodo, y con un criterio ya aplicado en otros tras la suscripción de un acta con acuerdo. A tal efecto equipara el TS a una devolución de ingresos indebidos (a los efectos derivados del devengo de intereses) la percepción de una cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación y como corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, estableciendo que en dicho caso los intereses de demora se devengan desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación.

En el supuesto de autos debatido cuando la entidad calculó los pagos fraccionados del IS no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial por impedirlo el artículo 45 del antiguo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Sin embargo, tampoco lo hizo posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, a pesar de lo cual solicitó la rectificación de su autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció para los ejercicios posteriores y, mediante acta con acuerdo, dicha deducción y la consiguiente devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses.

Pues bien para el tribunal (que, a través de la presente sentencia, desestima recurso de casación interpuesto frente a la sentencia de la AN relativa al recurso interpuesto contra una resolución del TEAC que, a su vez, desestimaba la reclamación interpuesta contra un acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de IS del que resultó una determinada cantidad a devolver, pero sin reconocer el derecho de la entidad a percibir intereses de demora, confirmando la sentencia recurrida y anulando los actos recurridos) se ha de entrar a determinar si la devolución en cuestión constituye un ingreso debido o un ingreso indebido. Y, a este respecto, estima el tribunal que la calificación de una especie de «ingresos indebidos sobrevenidos» proviene de un acta con acuerdo, teniendo el devengo

patrimoniales. Tal y como se razona en el citado voto particular concurren en el presente caso las dos características que la Ley 35/2006 atribuye a las ganancias patrimoniales, a saber, un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente como consecuencia de una alteración en su composición y la existencia de una renta gravable que revela la existencia de capacidad económica. Y, a resultas de lo anterior, y mientras el legislador no disponga lo contrario, dichos intereses de demora constituyen renta gravable en el IRPF.

de los intereses de demora desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación su razón de ser en el hecho de que, desde la conclusión del periodo voluntario de presentación de aquella, es cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que debe devolver. Por tanto, 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 la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente) devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, tratándose de la devolución de un ingreso indebido.

2. La cuestión relativa a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* del devengo de los intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos

Afirma la AN en su Sentencia de 9 de mayo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2010)¹⁴ que la obligación de abonar intereses de demora en las devoluciones de ingresos indebidos tiene el carácter de obligación tributaria, determinándose dichos intereses desde que se realizó el ingreso indebido y hasta que se ordena el pago.

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 16 de septiembre de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 265/2008), precisó el citado órgano judicial que los intereses de demora han de considerarse devengados desde que se materializó el ingreso y hasta que se expide la ordenación del pago destinado a materializar la devolución del importe indebidamente ingresado. De conformidad con lo señalado por la AN en este último pronunciamiento, los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o de una reclamación económico-administrativa han de ser notificados en el plazo de un mes a contar desde que dicha resolución hubiese tenido entrada, de manera que habría de tomarse en consideración dicha circunstancia a los efectos de la liquidación de los intereses de demora de que se trate, tal y como propugnaba la parte demandante.

Estimaba así la Audiencia que los intereses de demora presentan una función indemnizatoria, debiendo cubrir el cómputo de tales intereses todo el periodo de demora, no finalizando el mismo en la fecha en la que la Administración hubiese acordado la devolución del principal, sino el día en que lo hubiese hecho efectivo. En consecuencia dichos intere-

¹⁴ Concretamente la citada sentencia fue dictada a la luz de una resolución del TEAC de liquidación de intereses de demora a favor del contribuyente por una cantidad devuelta al estimar una reclamación a resultas de la cual la entidad en cuestión solicitó intereses de demora sobre los intereses determinados en la ejecución de la resolución, por el tiempo que mediaba entre la fecha de devolución de la cuota y la fecha de ordenación del pago de los intereses.

ses de demora habrán de considerarse devengados desde que se materializó el ingreso y hasta que se expide la ordenación de pago destinada a materializar la devolución del importe indebidamente ingresado. Añadía asimismo la AN en el citado pronunciamiento que:

En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

Con base en todo ello estimó la AN que, por lo que respecta al concreto supuesto de autos analizado, resultaba procedente la modificación del acto de ejecución originariamente impugnado en relación con las cifras relativas a los intereses de demora, los intereses suspensivos y los intereses por ingresos indebidos.

Asimismo, mediante Sentencia de 21 de marzo de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 68/2010), analizó la AN un supuesto en el que el recurrente había presentado una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones al haber aplicado la regla de prorrateo existente en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), procediendo así a minorar el impuesto soportado deducible de acuerdo con el criterio establecido en su día por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03), reclamando los intereses existentes desde la fecha en la que finalizó el plazo para la presentación de las autoliquidaciones. Por su parte la Administración estimó que dichos intereses debían ser abonados a partir del instante en el que transcurriesen seis meses a partir de la fecha de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

La citada sentencia de la AN aludía, por tanto, a las devoluciones derivadas de la declaración de incompatibilidad efectuada en su día por la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005 en relación con el Derecho Comunitario de las limitaciones del derecho a la deducción previstas por la normativa interna. A juicio de la Sala el carácter de la devolución que procedía por aplicación de dicha sentencia no era el de una devolución de ingresos indebidos, sino el de una devolución derivada de la normativa del tributo, al afectar la sentencia a la aplicación de la mecánica de liquidación del IVA. Ello implicaría, en relación con el devengo de intereses de demora, que su cómputo habría de iniciarse desde el día en que transcurriesen seis meses a contar desde la presentación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones.

Habiéndose suscitado la cuestión relativa a la definición de la operación que constituía el origen del devengo de los intereses como devolución derivada de la naturaleza del

tributo (IVA) o bien como devolución de ingresos tributarios indebidos en sentido estricto, señaló la AN, en contra de lo pretendido por la actora, que no procedía la definición de las sumas litigiosas como ingreso indebido por el hecho de que resultasen de la aplicación de una sentencia comunitaria sino que, precisamente por afectar dicha interpretación jurisprudencial a la aplicación de la mecánica de dicho impuesto (el IVA), se trataba en realidad de devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

Lo cierto es, sin embargo, que si lo que se revisa es una autoliquidación a ingresar parece razonable estimar que la devolución habrá de ser consecuencia de un ingreso indebido, debiendo por tanto computarse los intereses desde la fecha del ingreso. Así las cosas, si se revisa una autoliquidación a devolver la cual, como consecuencia de la infracción del ordenamiento comunitario, debió dar lugar a una devolución mayor, estaremos en presencia de un ingreso indebido, ya que la propia devolución insuficiente constituye un ingreso indebido, debiendo ser abonados los intereses desde la fecha en la que se hubiese procedido a la devolución, o bien en la fecha en que debió haberse acordado esta. De este modo el plazo de seis meses habría de contarse a partir de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación que se revisa, y no a partir de la solicitud de rectificación de dicha autoliquidación¹⁵.

Continuando con nuestro análisis de esta cuestión dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial elaborada al efecto por la AN la sentencia del citado órgano judicial de 31 de marzo de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2007) se encargó de diferenciar a este respecto entre las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, procediendo a su examen en relación con el devengo de los intereses de demora.

Al amparo de la anterior normativa aplicable (antigua LGT/1963 y RD 1163/1990), analizó el citado órgano judicial la cuestión relativa al devengo de intereses de demora derivado de las devoluciones de ingresos indebidos y de las devoluciones de oficio. Con fecha de 26 de julio de 1999 una entidad presentó ante el órgano de gestión correspondiente de la AEAT su declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 1998, de la que resultó un importe a devolver, desconociéndose si llegó a devolverse la cantidad en cuestión. Posteriormente, con fecha de 2 de enero de 2003 la interesada presentó un escrito de solicitud de rectificación de la anterior autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, solicitando que se rectificase la anterior autoliquidación, debido a una incorrecta integración en la base imponible del impuesto de unas rentas obtenidas en el extranjero. Apenas unos

¹⁵ Dado un supuesto de devolución al sujeto repercutido de cuotas de IVA que fueron indebidamente soportadas por el mismo en un importe superior al debido señala la Sentencia del TSJ de Madrid de 29 de noviembre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 727/2010) que resulta procedente el devengo de intereses de demora, no obstante a tal efecto el hecho de que el interesado dedujese en sus correspondientes declaraciones el IVA realmente soportado, dado que no se produjo ningún supuesto de enriquecimiento injusto.

meses después, y tras haberse recurrido en el ínterin en reposición contra la desestimación presunta de dicha solicitud y luego en la vía económico-administrativa, se acordó por la Administración tributaria la rectificación solicitada y la devolución de una concreta cantidad más los intereses de demora que pudieran corresponder. Los intereses reconocidos a la entidad comenzarían a computarse desde los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud de rectificación hasta la fecha de ordenación del pago. Quedando disconforme con dicho criterio la entidad acudió a la vía contenciosa, señalando que el cálculo de los intereses debía haberse efectuado desde el 26 de enero de 2000 (es decir, seis meses después de la presentación de la declaración-liquidación del ejercicio de 1998) hasta el 13 de agosto de 2003 (fecha del acuerdo de devolución), de acuerdo con lo que establecía el artículo 2.2 b) del Real Decreto 1163/1990.

Pues bien, tomando como referencia lo declarado en su día por el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 1997 acerca de la distinción entre devolución de ingresos indebidos y de oficio o excesivos así como sobre los intereses de demora derivados de las mismas y con cita de los preceptos legales oportunos (todos ellos anteriores a las normas actualmente vigentes), reconoció la AN en la presente sentencia el derecho de la entidad al abono de los intereses de demora pretendidos, si bien por un periodo notablemente inferior, con base en los siguientes argumentos relativos a la diferenciación entre ambas devoluciones.

Téngase presente que, si bien se trataba de una solicitud de rectificación de una autoliquidación por el IS de la que resultaba ya de entrada una cantidad a devolver y que se pretendía rectificar con la finalidad de lograr una devolución adicional a consecuencia de la falta de integración en la base imponible de unas determinadas rentas, por lo que respecta a esta última devolución (que fue además la que dio lugar al recurso) no podía hablarse, en puridad (dado el sentido negativo o «a devolver» de la devolución originaria) de una devolución de un ingreso indebido, al no haber ingreso en el Tesoro, no resultando en consecuencia de aplicación las previsiones contenidas en el artículo 155.1 de la antigua LGT/1963 y en el artículo 2.2 b) del antiguo Real Decreto 1163/1990. Y tampoco, además, y dada la índole de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, podía hablarse de la existencia de una devolución de oficio o excesiva.

Con base en ello concluyó la AN que no cabía retrotraer a la declaración del impuesto el inicio de ese plazo, tal y como pretendía la entidad, debido a que la autoliquidación originaria no determinó ingreso indebido alguno, si bien tampoco tenía presente el *dies a quo* pretendido por la Administración a los efectos del cómputo del interés de demora (seis meses a contar desde la petición de rectificación tratándose de devoluciones de oficio). La AN optó por una solución intermedia carente de soporte legal y consistente en computar el crédito de intereses desde la fecha de la solicitud de rectificación hasta la fecha del acuerdo de la devolución.

Dicha solución, carente de todo respaldo legal y reglamentario, estuvo propiciada, de una parte, por la circunstancia de no tratarse de supuesto de devolución de oficio o exce-

sivo, ni tampoco, de otra, ante una devolución de un ingreso indebido, al no haber tenido lugar dicho ingreso en momento alguno. Piénsese que, en el supuesto de que hubiera existido dicho ingreso indebido, hubiese sido muy sencillo proceder a la fijación del *dies a quo* coincidente con la fecha del ingreso. En cambio, al no existir dicho ingreso indebido surgía el problema. A tal efecto conviene tener presente que los artículos 121.3 *in fine*, 32 y 221.4 de la LGT/2003 y 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), dejan claro que el derecho a percibir intereses, en aquellos casos en los que la rectificación de una autoliquidación origine un ingreso indebido, va ligado también a que haya existido dicho ingreso, lo que no sucede, en cambio, en aquellos otros casos en los que la autoliquidación presentada daba una cantidad a devolver.

Pues bien, siendo ello así, y al objeto de tratar de compensar en cierta medida al obligado tributario por el retraso de la Administración en acordar la rectificación oportuna y la consiguiente devolución, conviene tener presente, a pesar de que no se trate de un supuesto de devolución de oficio, las previsiones sobre intereses de estas últimas recogidas en la actualidad en el artículo 31.2 de la LGT/2003¹⁶, reconociéndose, tal y como hizo la Administración tributaria, el derecho a intereses una vez transcurrido el plazo de seis meses para acordar la rectificación y la devolución, en su caso, y hasta la fecha en la que se ordene el pago de la devolución.

Tratándose de un supuesto relativo a una devolución que resultaba procedente por aplicación de lo declarado en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 declaró el TS mediante Sentencia de 10 de mayo de 2012 (rec. de casación núm. 2499/2009) que ello no supone una devolución de ingresos indebidos, sino una devolución derivada de la normativa del tributo¹⁷. En el presente caso el Alto Tribunal tomó como punto de partida lo esta-

¹⁶ Como es sabido dice este precepto de la LGT/2003 que:

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, esta 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.

¹⁷ En el concreto supuesto de autos analizado un sujeto pasivo había solicitado la devolución del IVA soportado en exceso en las declaraciones de IVA de 2003 y 2004. Estas declaraciones fueron presentadas con anterioridad a la conocida Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, siendo objeto de rectificación en 2006 en ejercicio de los derechos otorgados por la citada Sentencia de 6 de octubre de 2005. A tal efecto se suscitó la cuestión relativa al cálculo de los intereses de demora resultantes de dicha declaración rectificativa, debiendo pronunciarse el Alto Tribunal sobre los intereses de demora de los que debía responder la Administración a la hora de proceder a la devolución del IVA soportado no deducido en su día por la incorrecta legislación sobre la regla de la prorata.

blecido en la normativa comunitaria para resolver la cuestión relativa a la compensación al ciudadano afectado por el incumplimiento del Derecho Comunitario. Y, a tal efecto, una vez establecida la responsabilidad del Estado, se analizó cómo debe llevarse a cabo la reparación del daño causado, teniendo presente a este respecto el llamado principio de autonomía procedimental, de conformidad con el cual los Estados han de cumplir el Derecho Comunitario a través de sus propios instrumentos y categorías procesales y procedimentales. Significa ello, por lo que al presente caso se refiere, que la reparación del daño habrá de tener lugar a través de los procedimientos propios de la LGT y de la normativa reguladora del IVA.

Para el TS, adoptando un criterio ciertamente discutible, la devolución que pudiera proceder a resultas de lo declarado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo a través del citado pronunciamiento que, como es sabido, declaró la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de las limitaciones del derecho a la deducción previstas en nuestra normativa interna de IVA como consecuencia de las subvenciones percibidas, no supone una devolución de ingresos indebidos, sino una devolución derivada de la normativa reguladora del propio tributo, al afectar la citada sentencia a la mecánica liquidatoria del IVA¹⁸. En su opinión, tratándose de una devolución derivada de la normativa del tributo, y no existiendo un ingreso directo por parte del sujeto pasivo derivado de la autoliquidación, habría de abonarse el interés de demora del artículo 26 de la LGT/2003 computándose el plazo a partir de los seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación o rectificación de la misma, en aplicación de lo establecido en el artículo 31 de la LGT/2003. Y en el supuesto de que la rectificación originase la devolución de un ingreso ya efectuado pero que se reconociese como indebido, se abonaría un interés de demora en los términos que establece el artículo 32.2 de la LGT/2003.

De este modo a juicio del TS nos hallamos ante una devolución derivada de una liquidación tributaria, debiendo procederse a rectificarse la liquidación incrementando la cuantía del IVA deducible, y no pudiendo exigirse intereses de demora hasta transcurridos seis meses a contar desde la práctica de la nueva liquidación. Y, dado que en el presente caso se había procedido a efectuar la devolución con anterioridad al transcurso de dicho plazo, concluyó el TS que debe desestimarse el recurso interpuesto, no siendo admisible el abono de intereses de demora.

¹⁸ En relación con el alcance del citado pronunciamiento véase García-Torres Fernández (2013), quien considera que el criterio interpretativo adoptado por el tribunal perjudica los intereses legítimos del sujeto pasivo cuando, marcado por circunstancias propias de su negocio en el momento de hacer valer su derecho consecuencia de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, resulta una cantidad de IVA soportado a devolver y opte por ello; en opinión de la citada autora

El problema que se encuentra en la base de este injusto trato es que se confunde el fondo con la forma: Es cierto que al no haber un procedimiento específico para aplicar la devolución de ingresos indebidos derivados de un incumplimiento comunitario, el ordenamiento interno puede recurrir a la utilización de procedimientos previstos en el ordenamiento interno siempre que se cumplan los requisitos de equivalencia y eficacia. Sin embargo, el problema deriva de la aplicación de estos procedimientos en el caso singular del IVA.

Defendía así el Alto Tribunal que para la solicitud y cálculo de los intereses moratorios se ha de aplicar el régimen de devoluciones del IVA establecido en el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en cuanto que no se produjo ingreso alguno derivado de la autoliquidación. En tanto en cuanto se trataba de la rectificación de una previa declaración-liquidación por la que se solicitaba la devolución del IVA soportado consecuencia de un saldo favorable al contribuyente, y teniendo presente que dicho saldo se incrementó como consecuencia de la rectificación, concluyó el tribunal que esta última cantidad no constituye de un ingreso indebido, sino que se debe interpretar de acuerdo con la dinámica propia del IVA, constituyendo en consecuencia un crédito a favor del recurrente.

En definitiva el TS estimó que se trataba de una rectificación de la autoliquidación y no de la devolución de ingresos indebidos, quedando vinculado el devengo de los intereses de demora a la existencia de un retraso en la devolución imputable a la Administración más allá del plazo de los seis meses a contar desde el reconocimiento del derecho de devolución, debiendo devengarse los intereses a partir de los seis meses posteriores a la presentación de la solicitud de rectificación de 2006, en el supuesto de que la Administración no respondiese una vez transcurrido dicho plazo¹⁹.

Desde nuestro punto de vista, aun tratándose en el presente caso de unas devoluciones que derivan de la normativa del IVA, habiéndose producido una menor devolución o un mayor ingreso como consecuencia de la incorrecta regulación de la prorrata y, por ende, del régimen de las deducciones, nos hallamos en presencia de un ingreso indebido. Ciertamente en el supuesto de que se produjese un mayor ingreso ello parecería claro. Ahora bien, tratándose, como sucedía en el presente caso, de una menor devolución derivada de la normativa del impuesto creemos que el criterio aplicable ha de ser idéntico (supuesto de ingreso indebido), dado que la Administración retiene de manera indebida el IVA ingresado por otro sujeto, no permitiendo su deducción en la cuantía suficiente a quien lo ha soportado.

Precisamente en este sentido se pronunció la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de diciembre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 526/2009), en la que se afirmó que la devolución derivada de la rectificación de autoliquidaciones de IVA con base en lo declarado en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 constituye un supuesto de

¹⁹ En el presente caso el sujeto pasivo optó por solicitar la devolución del IVA soportado en exceso mediante la presentación de una declaración-liquidación rectificativa de la declaración de IVA dentro del procedimiento general de devolución del impuesto. Tal y como ha precisado García-Torres Fernández (2013), el criterio adoptado por el tribunal parece discriminar entre quien efectúa un ingreso por aplicación de la normativa del IVA vigente en ese momento y quien no lo realiza, por tener un saldo a su favor, optando por solicitar su devolución. Y ello a pesar de que, como precisa la citada autora, el sujeto pasivo no hubiese podido solicitar la totalidad de la devolución de la que era deudor el Estado por haber dado cumplimiento de una norma vigente que resultó posteriormente anulada al ser contraria al ordenamiento comunitario, debiendo retrotraerse el cálculo de los intereses de demora a la fecha de la primera solicitud de devolución y no a la de la rectificación.

devolución de ingresos indebidos que conlleva la obligación de pagar intereses desde la fecha del ingreso, así como intereses sobre la totalidad de la cantidad devuelta a contar desde la fecha en la que el sujeto pasivo hubiese solicitado la devolución. A tal efecto recuerda el citado tribunal lo declarado, entre otras, en sus Sentencias de 10 de febrero y 6 de octubre de 2001 y de 23 de febrero y 9 de marzo de 2002, afirmándose en esta última lo siguiente:

Los intereses de demora en la tramitación y pago del justiprecio constituyen, una vez abonado este, una deuda de cantidad líquida, que, de no pagarse, genera, conforme a lo dispuesto por el artículo 1.101 del Código Civil, una obligación de indemnizar daños y perjuicios si se hubiese incurrido en mora, cuya indemnización, al tratarse de una obligación dineraria, ha de consistir, salvo pacto en contrario, en el interés legal, de acuerdo con el artículo 1.108 del Código Civil, y esa misma jurisprudencia declara que se incurre en mora desde que el acreedor exige judicial o extrajudicialmente el abono de los intereses una vez satisfecho el justiprecio, según lo establecido por el artículo 1.100 del Código Civil [...].

Una vez devueltas las cantidades indebidamente abonadas los intereses de estas constituyen una deuda de cantidad líquida, que, en cuanto no se paga, genera una obligación de indemnizar daños y perjuicios si se hubiese incurrido en mora, cuya indemnización, al tratarse de una obligación dineraria, ha de consistir, salvo pacto en contrario, en el interés legal. Y, dado que en el concreto supuesto de autos analizado por el TSJ de Castilla y León la contribuyente solicitó su abono, se constituyó en mora a la Administración, debiendo la misma proceder a su pago.

También la Sentencia de la AN de 18 de abril de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2011) analizó un supuesto en el que tuvo lugar la prescripción del derecho a la devolución por ingresos indebidos por autoliquidación del IVA afectada en virtud de lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005. En el concreto supuesto de autos analizado, a pesar de que se inició una comprobación de alcance parcial de la autoliquidación inicialmente presentada, dicha comprobación no tuvo continuación. Así las cosas, habiéndose producido un ingreso como consecuencia de una regulación legal (la incidencia de las subvenciones en la prorata de deducción del IVA) que fue declarada contraria a la normativa comunitaria señaló la AN que habría que tener presente lo dispuesto por el artículo 221.3 de la LGT/2003, de conformidad con el cual, si el acto de aplicación de los tributos por el que se produjeron ingresos indebidos hubiera adquirido firmeza, el administrado solo podría solicitar la devolución instando o promoviendo la revisión del acto por alguno de los procedimientos de revisión (nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores), según proceda, y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT/2003²⁰. Lo dispuesto por el artículo 150 de la LGT/2003 en relación con la no in-

²⁰ En efecto, tratándose de aquellos supuestos en los que el ingreso cuya devolución se pretenda se hubiera efectuado en virtud de un acto administrativo solo podrá solicitarse aquella instando la revisión del

interrupción de la prescripción por la interrupción de actuaciones y el nuevo cómputo en caso de reanudación se ha de entender respecto del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 LGT/2003), y no respecto de la prescripción del derecho del administrado a solicitar la devolución (art. 68.3 LGT/2003) o del derecho a obtenerla (art. 68.4 LGT/2003), que la Administración solo podrá interrumpir por actos dirigidos a efectuar la devolución o reembolso.

Conviene tener presente además lo declarado en su día por el TJUE en su Sentencia de 21 de septiembre de 1983 en el sentido de que un Estado no puede ampararse en la falta o en la inadecuación de un determinado procedimiento para el incumplimiento de aquellas obligaciones derivadas del ordenamiento comunitario. Desde nuestro punto de vista en el presente caso la consecuencia final no podía ser otra que la de la restitución o compensación por parte del Estado en cuestión. Se trata además de un supuesto en el que el sujeto pasivo ha recibido una devolución menor o un ingreso a la Administración tributaria mayor, produciéndose en consecuencia un daño, lo que justifica que deban computarse los intereses²¹.

Con posterioridad afirmaría la AN en su Sentencia de 1 de octubre de 2014 (rec. contencioso-administrativo núm. 383/2013), relativa al cómputo de intereses en un supuesto de devolución de ingresos indebidos y, más precisamente, a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* que tratándose, no de un supuesto encuadrado dentro de la mecánica del IVA (deducciones o devoluciones de IVA soportado) sino de una duplicidad de pago ocasionada por devengo anterior declarado así por la Inspección de Tributos (lo que implica el supuesto de un ingreso indebido, que ha de ser tratado como tal a efectos de intereses), respecto a la liquidación de intereses el *dies a quo* habrá de determinarse desde las respectivas declaraciones, constituyendo el *dies ad quem* la fecha del acta de Inspección. En definitiva, respecto del *dies a quo* habrá que atender al momento en que se produjo el ingreso de las cantidades a devolver, mientras que el *dies ad quem* vendrá marcado por la fecha del acta de Inspección²².

acto por los procedimientos adecuados distintos del que recoge el artículo 221 de la LGT/2003. Así sucedería si el acto aún no fuese firme y consentido, interponiendo contra él los correspondientes recursos tendentes a su anulación; y si hubiera ganado firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de nulidad, revocación o corrección de errores. En todos ellos, siendo estimada la pretensión del interesado se anulará, rectificará o modificará el acto, declarándose por el propio órgano resolutorio el derecho a la devolución. En todo caso a este conjunto de procedimientos especiales de revisión se ha de sumar el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT/2003, destinado a la revisión de actos firmes.

²¹ Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TS de 20 de junio de 2013 (rec. de casación núm. 5900/2011), a cuyo tenor, declarada contraria al Derecho Comunitario la aplicación de la prorrata, lo que se debe devolver es un ingreso indebido que devengará intereses, constituyendo el *dies a quo* la fecha de ingreso. Por su parte la Sentencia de la AN de 12 de junio de 2013 establece que, una vez declarado el incumplimiento de España al aplicar la prorrata en caso de subvenciones, procede devolver el importe de las deducciones que se podrían haber hecho.

²² Al hilo de la firma de estas actas de inspección, ¿qué tratamiento habría de otorgarse a los intereses de demora sobrevenidos como consecuencia de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción

Por otra parte, y tal y como clarifica el TEAC a través de su Resolución de 28 de febrero de 2013 (núm. de resolución 00/2643/2011) no existe una norma tributaria que reconozca el derecho al abono de intereses sobre intereses a favor del particular. En efecto, no cabe aludir a la existencia de una norma tributaria que reconozca el derecho del particular, acreedor de la Hacienda Pública, al abono de intereses sobre intereses, convirtiendo la obligación accesoria de abono de estos últimos en una obligación principal generadora de intereses por sí misma hasta la fecha final del pago²³. Ciertamente el artículo 32.2 de la LGT/2003,

inaplicada por el contribuyente? Una vez reconocido el derecho del contribuyente a la aplicación de una deducción en un procedimiento de inspección (y no teniendo esta 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, siendo 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? De acuerdo con lo señalado a este respecto por el TS mediante Sentencia de 28 de enero de 2021 (rec. de casación núm. 3010/2018) en dicho caso las cantidades percibidas no se devuelven a través de la mecánica del impuesto (en el presente caso se trataba del IS), sino como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que se aplica a un determinado periodo, y con un criterio ya aplicado en otros tras la suscripción de un acto con acuerdo. A tal efecto equipara el TS a una devolución de ingresos indebidos, a los efectos del devengo de intereses, la percepción de una cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación y como 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, estableciendo que en dicho caso los intereses de demora se devengan desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación. A juicio del tribunal cuando la entidad calculó los pagos fraccionados del IS no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial por impedirlo el artículo 45 del antiguo TRLIS. Sin embargo, tampoco lo hizo posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, a pesar de lo cual solicitó la rectificación de su autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció para los ejercicios posteriores y, mediante acto con acuerdo, dicha deducción y la consiguiente devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses. Pues bien para el TS (que, a través de la presente sentencia, desestima recurso de casación interpuesto frente a la Sentencia de la AN relativa a recurso interpuesto contra la resolución del TEAC que desestimaba, a su vez, la reclamación interpuesta contra un acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de IS del que resultó una determinada cantidad a devolver, pero sin reconocer el derecho de la entidad a percibir intereses de demora, confirmando la sentencia recurrida y anulando los actos recurridos) se ha de entrar a determinar si la devolución en cuestión constituye un ingreso debido o de un ingreso indebido. Y, a este respecto, estima el tribunal que la calificación de una especie de «ingresos indebidos sobrevenidos» proviene de un acto con acuerdo, teniendo el devengo de los intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación su razón de ser en el hecho de que desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación es cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que debe devolver. Por tanto, 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 la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente) devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, tratándose de la devolución de un ingreso indebido.

²³ A la hora de entrar a analizar la naturaleza jurídica de los intereses de demora que se generan mientras la deuda tributaria está suspendida en vía jurisdiccional, debe dilucidarse si se trata de una obligación

puesto en conexión con el artículo 26 de la citada ley en relación con aquellos supuestos de devolución de ingresos indebidos, obliga a la Administración tributaria a abonar el interés de demora regulado en el citado artículo 26 sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose a estos efectos el interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A priori la obligación de abonar intereses de demora habría de extenderse hasta la devolución efectiva del ingreso indebido, de tal forma que, en primer término, se devolvería el principal por ese importe y, acto seguido, una vez realizada la devolución de ese principal, se practicaría la correspondiente liquidación de intereses de demora hasta la fecha de la devolución, no pudiendo ya desde ese preciso instante generarse intereses derivados de una devolución de ingresos indebidos que ya estaría satisfecha. Ahora bien, cuestión distinta sería pretender que el importe a satisfacer por la Hacienda Pública en concepto de intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos se incremente a su vez con los intereses correspondientes por el periodo de tiempo que vaya desde el momento en que la Administración procedió a la devolución del importe principal hasta el día en que finalmente se abonen los intereses a que tiene derecho el obligado como consecuencia del reconocimiento del ingreso indebido. Dicha pretensión adolece de todo respaldo normativo.

Tal y como señaló el TEAC en su Resolución de 3 de julio de 2014, a través de la cual se resolvía la pretensión de la parte recurrente relativa a que se calculasen los intereses de

accesoria a la principal (como sucede con los que se generan durante el procedimiento administrativo) o si, por el contrario, nos hallamos ante un concepto diferente, que no le permite a la Administración hacer uso de su potestad recaudatoria, aplicándolos directamente en la liquidación final de la deuda, tratándose por el contrario de un concepto diferente e independiente que exige una actuación conforme a la ley jurisdiccional y no la LGT, en virtud de la cual la Administración (como el administrado en caso de devengarse a su favor) dispone de un año para poder reclamar los intereses de demora generados por el retraso en el cobro de la deuda con cargo a la caución o garantía constituida, transcurrido el cual caducaría su derecho a exigirlos. El análisis de esta cuestión fue acometido por el TS mediante Auto de 21 de junio de 2017 (rec. de casación núm. 1700/2017) a través del cual se admitió a trámite recurso de casación para la formación de jurisprudencia sobre dicho particular. Por otro lado, se ha de tener presente que, tal y como afirma el TS mediante Sentencia de 15 de julio de 2021 (rec. de casación núm. 1244/2018), los periodos de interrupción por causa no imputable a la Administración deben tenerse en cuenta al fijar el *dies ad quem* del periodo de devengo de intereses de demora. La Sala comparte al respecto el criterio del abogado del Estado, que sostenía que el plazo de exención de intereses por haber transcurrido el plazo para resolver (12 meses) comienza desde el día en que, sumando las interrupciones no justificadas no imputables a la Administración, se excede de dicho plazo, ya que el artículo 26.4 de la LGT/2003 habla de exención de los intereses de demora por causas no imputables a la Administración. En consecuencia, si para apreciar el computo de 12 meses no basta el mero transcurso objetivo de un año de tramitación sino que a dicho plazo han de restarse los días de interrupción no imputables a la Administración, es lógico pensar que, interpretando el artículo 150.1, párrafo 1.º, de la LGT/2003 en conexión con el artículo 104.2 de la LGT/2003, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento de inspección por causa no imputable a la Administración tributaria se han de tomar en cuenta en la fijación del *dies ad quem* o fecha de finalización del periodo de devengo de los correspondientes intereses de demora.

demora a su favor sobre la base de una determinada cantidad indebidamente ingresada por el mismo antes de proceder a la compensación de dicho importe con el de la nueva liquidación practicada y habiéndose producido una estimación parcial de su reclamación, habiéndose reconocido al sujeto pasivo el derecho a una devolución de ingresos indebidos y procediendo la Administración a compensar de oficio con otras deudas tributarias del sujeto pasivo los intereses a su favor derivados de dicha devolución habrán de calcularse desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acuerde realizar la compensación ya que, al igual que sucede con el pago, la compensación constituye una forma de extinción de deudas. En consecuencia, para el TEAC el *dies ad quem* del abono de dichos intereses habrá de ser el del acuerdo de realización de la compensación, forma de extinción de la deuda como el pago, debiendo coincidir aquel con la fecha en la que se ordene el pago de la devolución, la cual podrá identificarse con la del acuerdo de compensación²⁴.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa puede consultarse asimismo a este respecto la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2014 (Res. 02839/2011/00/00), a través de la cual el citado tribunal estimó la reclamación interpuesta relativa a la devolución de intereses de demora a favor del contribuyente ordenando la devolución pretendida, y de conformidad con la cual el día final de cómputo para del cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente será el día en que se ordene el pago de la devolución. Y, no produciéndose dicha circunstancia al no tener lugar el pago por parte de la Administración sino la deducción de las cuotas por parte del obligado tributario, habrá que tener por fecha de finalización del devengo de intereses de demora el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas. En el presente caso las cuotas indebidamente ingresadas estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas hasta que se dedujeron en la autoliquidación

²⁴ Como es sabido señala el artículo 58.2 b) del RGR que las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, debiendo procederse en la notificación de la liquidación a la compensación de la cantidad que proceda. Ya en su Resolución de 25 de octubre de 2012 había concluido a este respecto el TEAC que:

El *dies ad quem* del devengo de los intereses que nos ocupan coincide, según el reiterado art. 32.2, con «la fecha en que se ordene el pago de la devolución» fecha esta que bien puede identificarse con la del Acuerdo de la compensación (26-05-2011), habida cuenta que la compensación, en definitiva, es un medio de extinción de la deuda tributaria, al igual que lo es el pago, reconociéndolo así el art. 59.1 de la LGT, y modo de extinción de las deudas en general tal y como disponen los artículos 1.195 y ss. del Código Civil. Procede en consecuencia anular la liquidación impugnada a fin de que se liquide una nueva que tome como fecha final del devengo de intereses en favor del contribuyente la establecida por el art. 32.2 de la LGT.

De este modo dejaba claro el TEAC a través de la citada resolución que, habiéndose reconocido al obligado tributario el derecho a una devolución de ingresos indebidos y procediéndose por parte de la Administración a su compensación de oficio con otras deudas tributarias del sujeto pasivo, los intereses a su favor derivados de dicha devolución habrían de calcularse desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acordara realizar la compensación.

posterior. Pues bien, tal y como resuelve el TEAC el *dies a quo* vendrá determinado por el instante en que el ingreso indebido tuvo lugar, mientras que el *dies ad quem* lo constituirá el día en que se ordene el pago de la devolución. Y, no habiéndose producido esta última, debido a que el obligado se dedujo las cuotas, el *dies ad quem* lo constituirá el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

De este modo, tratándose de intereses de demora a favor del contribuyente respecto de cuotas ingresadas indebidamente y deducidas en la autoliquidación del mes siguiente el día final del cómputo no habrá de ser el día en que se ordene el pago, ya que tal circunstancia no ha tenido lugar sino el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que el sujeto pasivo procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

Subraya además el TEAC a través de la citada resolución que, en caso de que la cuantía en cuestión estuviese en poder de la Administración cuando tenía que haber estado en poder del obligado tributario, los intereses de demora habrán de reconocerse a favor de dicho obligado. Y si bien la Administración actúa adecuadamente cuando no procede a devolver las cuotas indebidamente ingresadas, ya que estas habían sido objeto de deducción en la correspondiente autoliquidación, dichas cuotas indebidamente ingresadas estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas y hasta que se dedujeron.

En suma, a través de la citada resolución el TEAC reconoció en todo caso el derecho del sujeto pasivo al abono de los intereses de demora por las cuotas indebidamente ingresadas por IVA, pero que estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas hasta que se dedujeron en un periodo impositivo posterior, a resultas de un procedimiento de ejecución de una liquidación anterior practicada por el obligado y anulada por el propio TEAC. Tras reconocer en primer término el tribunal que la Administración actuó adecuadamente cuando, a resultas de ese procedimiento, no devolvió las cuotas indebidamente ingresadas (dado que estas fueron objeto ya de deducción en una autoliquidación posterior), admite a continuación que, si bien dichas cantidades estuvieron en poder de la Administración hasta su deducción (reconociéndose el derecho del obligado a los intereses sobre la misma), y quedando claro que el *dies a quo* vendrá determinado por la fecha en que se realizó el ingreso, el *dies a quem* lo constituirá la fecha en que se ordene el pago de la devolución la cual, en el presente caso, no habiendo tenido lugar, habrá de sustituirse por el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

Asimismo dentro del ámbito del IVA, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 15 de diciembre de 2016, la Administración ha de satisfacer intereses de demora por el periodo de tiempo en que el importe del IVA a la importación estuvo indebidamente en su poder, es decir, hasta la fecha de la autoliquidación en la que dicho IVA soportado pudo ser compensado con el correspondiente IVA devengado o hasta la fecha de su efectiva devolución. En el presente caso, habiéndose producido la calificación del ingre-

so como indebido la entidad reclamante interpuso un incidente de ejecución donde solicitó que el cálculo de intereses de demora se realizara hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución solicitada en la autoliquidación del cuarto trimestre. Pues bien, tal y como señala el TEAC la fecha final del cómputo no debe ser la fecha de la autoliquidación en la que se dedujo el IVA, sino la fecha en la que le fue devuelto al interesado el importe indebidamente ingresado. Se vino a estimar así el incidente de ejecución planteado ordenando el abono de los intereses de demora devengados desde la fecha de ingreso de la cuota de IVA importación y hasta la fecha en la que la Administración efectuó su devolución.

Debe precisarse además que, mediante Resolución de 12 de enero de 2017 (res. 05040/2013/50/00), el TEAC procedió a modificar su criterio en el sentido de admitir que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo. Y ello sobre la base de estimar que no se ejecutaría la resolución económico-administrativa en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haber abonado el montante total de la devolución de pagos fraccionados procedente en derecho, esto es, el principal más intereses de demora hasta la fecha de su pago efectivo, ya que respecto de la parte de la devolución no satisfecha el devengo no se para.

En el presente caso analizado por el TEAC la interesada pretendía que se efectuase el abono de intereses sobre intereses por el pago tardío de los intereses de demora en que había incurrido la Administración. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas acordó inicialmente la devolución de intereses de demora desde la fecha en que se realizaron cada uno de los pagos fraccionados y hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución. Sin embargo, a pesar de dicha orden de pago, existió una demora, motivo por el cual fueron reclamados los intereses devengados desde la fecha de la orden de pago hasta la fecha en que efectivamente fueron abonados.

Pues bien, a pesar de que con anterioridad el TEAC había desestimado peticiones similares de *restitutio in integrum* defendiendo que el abono de intereses sobre intereses adolecía de sustento en ninguna norma de naturaleza tributaria, y teniendo presente que el TC ha venido poniendo de manifiesto su escepticismo frente al diferente tratamiento que el legislador otorga al pago de los intereses moratorios en función de cuál sea la posición acreedora o deudora de la Administración (estimando a tal efecto que no existe otra fórmula con la que compensar el tiempo injustificado que media entre el acuerdo de devolución y el efectivo pago), a través de esta Resolución de 12 de enero de 2017 el TEAC concluye que la resolución económico-administrativa no sería debidamente ejecutada en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución. Y, siendo lógico que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que haya sido abonada concluye el citado tribunal que resulta igualmente lógico que el devengo no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha, en el caso, los intereses de demora.

De este modo el TEAC procedió a modificar su criterio entendiendo que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo. A resultados de lo anterior el TEAC acogió el criterio mantenido por el TS desde su Sentencia de 18 de junio de 2009 (rec. de casación núm. 4124/2003) y anuló el acuerdo de ejecución dictado al objeto de que se acordara la devolución de los intereses de demora generados por el ingreso tardío de los intereses derivados del ingreso indebido de los pagos fraccionados, aceptando la posibilidad de devengo de intereses sobre los intereses.

En suma, a la luz de este cambio de criterio procede abonar al contribuyente intereses de demora sobre los intereses devengados y no pagados por el retraso en la devolución de pagos fraccionados indebidos concedida en ejecución de una resolución del TEAC. No se ejecutaría la resolución económico-administrativa en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora hasta la fecha de su pago efectivo). El devengo no se detiene respecto de la parte de la devolución no satisfecha. Por lo tanto debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente, computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo.

Por lo que respecta a la cuestión relativa al alcance del significado que adquiere la expresión «fecha en que se ordene el pago de la devolución», la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 (res. 02256/2012/00/00) analizó un supuesto en el que el citado tribunal, tras recordar el contenido de lo señalado en los artículos 115 y 116 de la LIVA, clarifica que, a tenor de la estricta literalidad contenida en la regulación de la LGT/2003 (art. 31.2) relativa al pago de intereses de demora por el transcurso del plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo (en el presente caso, del IVA) sin ordenarse el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, la expresión contenida en el citado artículo 31.2 referente a la «fecha en que se ordene el pago de la devolución», que sirve de cierre al periodo temporal de devengo de intereses, no puede entenderse más que en sus estrictos términos literales, rechazándose en consecuencia la posibilidad de extender el periodo de devengo de intereses hasta el día del cobro efectivo.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC fue dictada una orden de devolución de fecha 31 de julio de 2009, esto es, un día después de que finalizase el plazo para obtener la devolución, reconociéndose, por tanto, los intereses de ese día. Sin embargo, la Administración tributaria, acogiéndose a la opción prevista en el artículo 132.1 del RGGIT²⁵, en

²⁵ Como es sabido de conformidad con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario, habiéndose iniciado el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución a instancia de parte, se

vez de ordenar el pago de la devolución por transferencia (medio elegido por la entidad y que, automáticamente, habría determinado el abono de la cantidad reconocida en cuenta), lo realizó mediante cheque cruzado, con lo que el cobro de la cantidad se vio retrasado.

Siendo iniciado el correspondiente procedimiento a instancia de parte, dicho procedimiento concluyó sin embargo cuando la Administración inició de oficio un procedimiento de inspección para comprobar la procedencia de la devolución, circunstancia esta última que, *a priori*, no habría de invalidar la manifestación de voluntad realizada por el interesado en cuanto al medio de pago, plasmada en la solicitud de devolución.

En todo caso el TEAC resolvió la cuestión desestimando las alegaciones efectuadas por la entidad y confirmando el acuerdo de liquidación de intereses, si bien optó por reconducir a la interesada, en este punto, al expediente de responsabilidad patrimonial de la Administración por funcionamiento anormal de la Administración.

Con posterioridad, refiriéndose igualmente al alcance de la expresión «fecha en que se ordene el pago de la devolución» y, más precisamente, en relación con la conformidad o no a Derecho del devengo de intereses de demora a favor del contribuyente liquidados por la Administración, analizó el TEAC mediante Resolución de 15 de febrero de 2017 (res. 02146/2013/00/00) un recurso interpuesto contra la ejecución en el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora, habiéndose anulado el acuerdo sancionador, al ser la cantidad ingresada por la sanción la única que se devolvió en el acuerdo impugnado. Pues bien, partiendo de lo establecido en el artículo 32.2 de la LGT/2003 (que, como ya sabemos, establece como *dies ad quem* para el devengo de intereses de demora la fecha en que se ordene el pago de la devolución) concluye el TEAC que dicha expresión debe identificarse con la fecha del acuerdo en que el órgano competente ordena realizar el pago del principal, no pudiendo extender el periodo de devengo de intereses de demora hasta la fecha del

atenderá a lo manifestado por el mismo en lo que se refiere al medio de pago en su escrito. Con carácter general los artículos 131 y 132 del RGGIT regulan el procedimiento para la ejecución de las devoluciones sin establecer ningún plazo en el que el contribuyente deba recibir el cobro efectivo de la devolución una vez emitida la correspondiente orden de pago, motivo por el cual no se establece ninguna consecuencia por una posible dilación imputable a la Administración en hacerse efectivo el mismo, no teniendo cobertura legal la exigencia de intereses de demora por el transcurso de dicho periodo de tiempo. Señala concretamente el artículo 132.1 del RGGIT que:

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta que el obligado tributario o su representante legal autorizado tengan abierta en una entidad de crédito. Cuando el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución se hubiera iniciado a instancia del obligado tributario, se atenderá a lo manifestado por este en su escrito.

Adviértase en consecuencia que el citado precepto no establece penalización alguna en lo referente al devengo de intereses de demora para el caso de que la Administración escoja como medio de pago uno distinto al indicado por el obligado tributario.

efectivo pago de la devolución. Y, a pesar de que el artículo 73 de la Ley 47/2003 diferencia entre «ordenación del pago» y «pago material», el legislador no define qué debe entenderse como orden de pago, lo que no es obstáculo para entender que la orden de pago no puede identificarse con el pago efectivo de la devolución y que el legislador señala como *dies ad quem* la fecha en que se produce la orden de pago y no la fecha en que se produce el abono de la devolución.

Téngase presente además que, tal y como precisa el TEAC mediante Resolución de 5 de noviembre de 2015 (res. 00710/2013/00/00), relativa al reintegro de devoluciones obtenidas como consecuencia de regularización con liquidación «a devolver», el sujeto pasivo al que se le estime la reclamación deberá ingresar lo que en su día le fue devuelto, debiendo pagar además intereses por el tiempo que hubiese en su poder el importe de la referida devolución, no porque hubiese incurrido en mora, sino por el carácter «financiero» o «retributivo» de los mismos, que en el presente caso permitió a una de las partes de la relación jurídico tributaria disfrutar una rentabilidad que, en puridad, no le correspondía. La base de cálculo de estos intereses vendrá determinada además por el importe total que le fue reintegrado, la cuota diferencial más intereses, sin que por ello se considere que concurre anatocismo, desde la fecha en la que se percibió hasta el día en que se cumplió el plazo de dos meses desde que, en el presente caso, tuvo entrada la sentencia del TS para su ejecución.

De cualquier manera, parece claro que el cómputo del periodo de liquidación de intereses debe efectuarse teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se hayan producido las dilaciones. Y ello teniendo en cuenta que cuando el artículo 32.2 de la LGT/2003 señala que las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo de exigencia de intereses de demora, con el empleo de la expresión «las dilaciones no se tendrán en cuenta» el citado precepto está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido. Los descuentos por dilaciones han de computarse, por tanto, cuando se producen estas, de manera que el cómputo del periodo de liquidación de intereses habrá de efectuarse teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se hayan producido las dilaciones²⁶.

²⁶ Véase en este sentido la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2019 (res. 00/02392/2016/00/00). En el caso concreto analizado alegó el contribuyente la improcedente determinación del día inicial de devengo de intereses de demora reconocidos a su favor argumentando que el devengo de intereses de demora con ocasión de la devolución de ingresos indebidos comenzaría a computarse desde la fecha en la que se hubiese realizado el ingreso indebido, esto es, desde la fecha de finalización del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación, al determinar la fecha de comienzo de los periodos de devengo tanto de la devolución reconocida respecto de 2008 como de 2009, la Inspección no tomó en consideración el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, sino el 21 y el 20 de noviembre de 2009 y 2010, respectivamente, no realizando además la más mínima justificación de tal demora.

3. Extensión de la obligación de abonar intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos cuando es la Administración la que se retrasa en la devolución de las cantidades correspondientes

Afirma la AN mediante Sentencia de 7 de marzo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 675/2012), al hilo de la cuestión relativa al reconocimiento del derecho de un recurrente a percibir los intereses de demora que procediesen sobre el importe de la devolución reconocida en el seno de un procedimiento de comprobación inspectora, que no existe en justicia ningún motivo legítimo y válido para sustraerse al cumplimiento del citado deber de satisfacer intereses de demora cuando la propia Administración, de manera formal y expresa, ha reconocido la procedencia de reintegrar al recurrente.

De este modo el citado órgano judicial vino a reconocer la validez de lo declarado por el TEAC en su Resolución de 23 de octubre de 2008, en la que se consideró un precedente administrativo constitutivo de un verdadero acto propio de cara a entender, en un supuesto anterior a la entrada en vigor del RGGIT, que no existía razón jurídica suficiente para mantener que hubieran de satisfacerse intereses de demora sobre las devoluciones reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento de comprobación que hubiera puesto fin a un procedimiento de gestión tributaria de devolución iniciado mediante autoliquidación por el obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 124 y 127 de la LGT/2003 (reconociendo este último precepto, en todo caso, la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar) y que no hubieran de satisfacerse esos mismos intereses cuando las devoluciones fuesen reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento inspector propiamente dicho, cuando este se hubiera iniciado una vez concluido el procedimiento de devolución.

Ciertamente se trata de un criterio que, en la actualidad, podría proyectarse sobre aquello que establece el artículo 191.4 del RGGIT, relativo a los intereses en el procedimiento inspector, procediendo a diferenciar a tal efecto entre devolución de ingresos indebidos y devoluciones derivadas de la normativa de un tributo, y con remisión respecto a estas últimas al artículo 125.4 del citado reglamento²⁷. Y ello atendiendo a la consabida naturaleza indemnizatoria de los intereses, que compensan la disposición por una parte, en este caso la Administración tributaria, de una determinada cantidad de dinero por tiempo superior al debido.

²⁷ Como es sabido dispone el citado artículo 191.4 del RGGIT que:

4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) [...].

En definitiva, con carácter general procede reconocer intereses de demora a favor del contribuyente respecto de aquellas cuotas ingresadas indebidamente y deducidas en la autoliquidación del mes siguiente, siendo la fecha de finalización del devengo de intereses el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas²⁸.

Por otra parte, con fecha 30 de junio de 2014 (rec. de casación núm. 2164/2013), el TS dictó una nueva Sentencia en materia de cobro de intereses de demora cuando es la propia Administración tributaria la que se retrasa en la devolución de cantidades relacionadas con el pago de impuestos a través de la cual se confirmaba el criterio defendido por la AN en el fallo recurrido, contrario a la versión del órgano administrativo. A través de la citada sentencia se procedió a desestimar por parte del Alto Tribunal el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2010) la cual, a su vez, había estimado el recurso formulado frente a la Resolución del TEAC de 7 de abril de 2010, que declaraba no haber lugar a la reclamación interpuesta frente a una Resolución dictada en ejecución de anterior fallo del TEAC de 26 de junio de 2008.

En el supuesto de autos analizado se debatía acerca de la obligación de la Administración tributaria de satisfacer nuevos intereses de demora ante el retraso en el pago de los intereses devengados en una devolución tributaria. Concretamente en el caso enjuiciado la entidad afectada –una entidad financiera– había recibido una devolución sin intereses de demora, por lo que decidió reclamar nuevamente a Hacienda. La Administración, como respuesta, defendió que lo que reclamaba el banco no tenía el carácter de obligación de índole tributaria, ya que esta se cumplió cuando se reconocieron y liquidaron los intereses de demora a favor de la reclamante, en cumplimiento del fallo, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32, apartados 1 y 2, de la LGT/2003. De este modo se trataría de una devolución derivada de la gestión del impuesto, no existiendo a juicio del TEAC ninguna norma en la que pudiera fundamentarse el reconocimiento del perjuicio esgrimido por la entidad.

Habiendo fallado la AN a favor de la entidad reclamante reconociendo que los intereses de demora forman parte de la deuda tributaria²⁹ la Administración General del Estado

²⁸ Téngase presente además a este respecto que, tal y como se encargó de reconocer el propio TS en su Sentencia de 10 de mayo de 2010, los intereses de demora presentan un carácter reparador, ya que a través de la percepción de los mismos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria en plazo y, por tanto, la indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el período de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración.

²⁹ A tal efecto había concluido la Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2013 que no se trataba en el presente caso de determinar los intereses de los intereses sino el *dies ad quem* para el cómputo del plazo de los intereses que debieron acompañar a la devolución de ingresos indebidos. Y, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT, los intereses de demora habrán de devengarse desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución.

recurrió dicho pronunciamiento en casación, argumentando que la Audiencia se excedió «claramente» del ámbito del incidente de ejecución y entendiendo que la cuestión de los intereses de intereses en un procedimiento económico-administrativo debía plantarse en un procedimiento autónomo.

Sin embargo, de conformidad con lo declarado por el TS sí existe previsión al respecto en la legislación tributaria, la cual no contempla la determinación de «los intereses de los intereses», sino el día máximo para el cómputo del plazo de los intereses que debieron acompañar a la devolución de ingresos indebidos. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT/2003 los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución.

De este modo entiende el TS que, puesto que la Administración tributaria no abonó a tiempo los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a la entidad a reclamar su abono, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la LGT/2003, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, vulnerándose además las exigencias del artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), relativo a aquellos supuestos en los que el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Tal y como precisa el TS, de cara al cálculo del montante que ha de tenerse en cuenta para fijar los intereses de demora, dichos intereses de demora habrán de dejarse de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada como principal, no deteniéndose en cambio el periodo de su cómputo respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordene su pago.

En suma, el devengo de intereses de demora correspondientes a la devolución de ingresos indebidos tiene lugar hasta su abono efectivo, no dejando de producirse el devengo de dichos intereses si no se abona el montante total de la devolución que resultase procedente en Derecho, integrado por el principal más los intereses de demora.

El TS aplica el artículo 32.2 de la LGT, de conformidad con el cual los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución, no produciéndose infracción alguna de los preceptos invocados en el recurso de la Administración. Puesto que la Administración tributaria no abonó a tiempo los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, concluye el TS que no se está cumpliendo con lo dispuesto en dicho artículo 32.2 de la LGT/2003.

En opinión del TS el criterio adoptado por la AN no había infringido ninguno de los preceptos invocados en el recurso ya que, limitándose estos últimos a establecer que constituye una obligación de contenido económico impuesta por la legislación tributaria a la Admi-

nistración la de pagar intereses de demora (art. 30.1 LGT/2003), calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de dicha ley, esta obligación alcanza a los supuestos de devolución de ingresos indebidos, tal y como se desprende de los artículos 32.2 de la LGT/2003 y 191.4 a) del RGGIT. En palabras del TS:

[...] Como la Administración tributaria no abonó el 3 de marzo de 2006 los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a la entidad a reclamar su abono, que vio reconocida su pretensión por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 26 de junio de 2008, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, como exige el artículo 66.1 del Reglamento General de Revisión, si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Lógico resulta que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada el 3 de marzo de 2006 (principal), pero igualmente lo es que no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordenó su pago el 18 de marzo de 2009.

Ciertamente con anterioridad, mediante Sentencia de 7 de junio de 2013 (rec. de casación núm. 4320/2010), había resuelto el Alto Tribunal un caso similar adoptando un criterio esencialmente diverso. Sin embargo, y tal y como reconoce el TS en su Sentencia de 30 de junio de 2014 (rec. de casación núm. 2164/2013), en dicho supuesto concluyó el tribunal que interesaba ir más allá de lo que demandaba la ejecución de una sentencia, en la medida en que se pretendía algo que no había sido oportunamente pedido, como era el pago de intereses sobre los intereses de demora devengados. Tal y como afirmó por aquel entonces el Alto Tribunal en su Sentencia de 7 de junio de 2013:

Como se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesoria (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesoria de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones.

Se trataba no obstante de una afirmación que no constituía sino un *obiter dictum* contenido en un pronunciamiento aislado carente en consecuencia de toda vinculación frente a lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT/2003³⁰. En suma, en el supuesto debatido en

³⁰ Conviene no olvidar además que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, relativo a los intereses a cargo de la Hacienda Pública, en materia tributaria se ha de aplicar lo dispuesto en su legislación específica.

la Sentencia de 30 de junio de 2014 se aludía a la ejecución de una resolución económico-administrativa, habiéndose admitido a trámite por parte del TEAC el incidente de ejecución y resolviéndose en cuanto al fondo por considerarse que la cuestión que suscitaba la entidad afectaba a la efectiva realización de su pronunciamiento.

Tal y como reconoce además la AN mediante Sentencia de 28 de octubre de 2016 (rec. contencioso-administrativo núm. 514/2014), devengan intereses de demora las devoluciones no solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Administración. En efecto, aquellas devoluciones acordadas por la Administración como consecuencia de las comprobaciones tributarias que realice y que excedan de las solicitadas por el obligado tributario devengan intereses de demora. Dichas devoluciones se consideran devoluciones derivadas de ingresos indebidos y, por tanto, se liquidan desde que el sujeto presentó la declaración, aunque no se solicitasen en ese momento. Por su parte las retenciones y pagos fraccionados dejan de ser debidos a partir del momento en que se presenta la autoliquidación.

Para finalizar se ha de hacer referencia a la Sentencia del TS de 6 de julio de 2018, a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a la procedencia de que una cuantía adicional de intereses de demora tributarios no reconocida por un tribunal económico-administrativo devengue a su vez a favor del contribuyente intereses de demora, cuando posteriormente son reconocidos por un tribunal de justicia, por el tiempo transcurrido entre el momento en el que debió reconocerse el mayor importe del interés de demora por la Administración y el momento en el que finalmente se reconoce el derecho a percibirlos por el órgano jurisdiccional.

En el concreto supuesto planteado inicialmente, el TEAC reconoció el derecho de una aseguradora de vida comunitaria a percibir la devolución de unas retenciones sobre dividendos contrarias al ordenamiento jurídico como consecuencia de una normativa que vulneraba el Derecho de la Unión Europea, junto con intereses de demora, reconocidos a partir de los seis meses posteriores a la presentación de la solicitud de devolución. Dicho reconocimiento se amplió no obstante posteriormente hasta la fecha de la presentación de la solicitud de devolución en virtud de la sentencia de la AN, la cual resultó finalmente casada por el Alto Tribunal, reconociéndose que el único procedimiento que cabía apreciar para la solicitud de devolución de las retenciones era el previsto para la devolución de ingresos indebidos, motivo por el cual, de acuerdo con la normativa aplicable, debían pagarse intereses de demora desde el preciso instante en que se produjo la retención indebida y no desde que se presentó la solicitud de devolución ni, como pretendía inicialmente la Administración, desde los seis meses posteriores a esta.

Se apoya así el TS en la llamada *restitutio in integrum*, que no constituye sino el restablecimiento de una situación jurídica como si el acto o situación causante de un perjuicio no hubiese existido. En aplicación de los principios de equivalencia y efectividad el TS reconoce que es necesario que se perciban intereses por la totalidad del periodo de tiempo en el que el contribuyente se ha visto privado de la disponibilidad del dinero como consecuencia del ingreso indebido de un tributo contrario al ordenamiento comunitario, estiman-

do además que la deuda tributaria no se detiene con la sentencia, sino que prosigue y se aumenta hasta su pago definitivo.

Debe precisarse no obstante que en el presente caso planteado el principal de la deuda tributaria indebidamente ingresada ya había sido devuelto tras la resolución del TEAC junto con el menor importe de intereses de demora reconocido en esa instancia de revisión administrativa, de manera que, al amparo del pronunciamiento del TS, no se estaba restituyendo de forma íntegra al contribuyente por el lapso de tiempo transcurrido desde el momento en que debió reconocerse y pagarse este interés en sede del TEAC hasta el momento en que se reconoce y paga con posterioridad.

De cualquier manera, de cara a un completo resarcimiento del daño sufrido por el contribuyente se le ha de reconocer a aquel el derecho a percibir intereses de demora por el retraso sufrido hasta su reconocimiento y percepción, impidiéndose con ello que pueda llegar a demorarse el pago por la Administración a expensas del acierto de una instancia superior³¹.

Referencias bibliográficas

- Badás Cerezo, J. y Marco Sanjuán, J. A. (1998). Devoluciones y reembolsos. En J. Badás Cerezo, J. A. Marco Sanjuán y C. Lamoca Pérez, *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Comentarios a la Ley 1/1998 y criterios de desarrollo. Efectos en la organización y métodos de trabajo de las Administraciones Tributarias*. Lex Nova.
- Eseverri Martínez, E. (1999). Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En *Manual Práctico*. Francis Lefebvre.
- Fenellós Puigcerver, V. (1998). *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes)*. Tro Ediciones.
- García Novoa, C. (1993). *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- García-Torres Fernández, M.^a J. (2013). Los intereses de demora por devolución de IVA en un caso de contravención del Derecho comunitario. *Boletín Crónica Tributaria*, 5.
- Garrido, M. A. (2018). La Administración no puede lucrarse por su inacción. *Juris & Lex*, 161.
- Gomar Sánchez, J. I. (1998). Los tipos de interés tributarios (tanto el legal como el de demora) producen casos de enriquecimiento injusto. *Quincena Fiscal*, 6, 47-54.
- Gorospé Oviedo, J. I. y Pérez de Ayala Becerril, M. (1998). Cuestiones pendientes en

³¹ En este sentido se pronuncia Sosa Pons-Sorolla (2018).



los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 189, 49-82.

Merino Jara, I. (1998). Devoluciones y reembolsos. En R. Calvo Ortega, C. Checa González e I. Merino Jara (Coords.), *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Lex Nova.

Mora Lorente, D. (1999). Valoración crítica de la elevación sobre el interés legal en la definición del interés de demora tributario: consagración y extensión por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los

Contribuyentes a los intereses devengados en el marco del artículo 155 de la LGT. *Jurisprudencia Tributaria II*.

Quintana Ferrer, E. (2004). *Devolución de ingresos indebidos y Ley General Tributaria*. Lex Nova.

Rodríguez Márquez, J. (1999). *El interés de demora en la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

Sosa Pons-Sorolla, J. (2018). Intereses de demora tributarios y «restitutio in integrum». *Diario Expansión*. www.expansion.com (consultada el 27 de julio de 2018).