



Roj: **STS 8527/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:8527**

Id Cendoj: **28079130022012101585**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2012**

Nº de Recurso: **2155/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Diciembre de dos mil doce.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 2155/2011, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, Dña. JOSEFINA ALONSO ARGÜELLES, en nombre y representación de CONTRATAS IGLESIAS S.A., contra la sentencia de fecha 7 de Diciembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso administrativo numero 2047/2008 , interpuesto frente a la resolución del TEAR de Asturias en la reclamación 33/529/08 por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta frente a acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 1 de abril de 2008, dictado previa solicitud de rectificación de declaración-liquidación o autoliquidación del Impuesto sobre sociedades, correspondiente al ejercicio 2004.

No ha formulado escrito de oposición, como parte recurrida, el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictó sentencia de fecha 7 de Diciembre de 2012 , que contiene el siguiente fallo: Estimar en parte el recurso interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> Josefina Alonso Argüelles, en nombre y representación de la entidad CONTRATAS IGLESIAS S.A. contra la resolución del TEARPA de 24 de Octubre de 2008, siendo parte demandada el Sr. Abogado del Estado, acuerdo que anulamos parcialmente y declaramos el derecho de la entidad recurrente al abono de los intereses legales de demora correspondiente a la suma de 281.647,68 euros a partir de la fecha en que se practicó la regularización del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002 y 2003, sin costas.

**SEGUNDO.-** Notificada la sentencia, se presentó escrito en 14 de Enero de 2011 por la representación procesal de CONTRATAS IGLESIAS S.A., en el que se solicitaba sentencia estimatoria que casara la recurrida en los extremos aludidos en el propio escrito, resolviendo de conformidad a la doctrina jurisprudencia invocada como antagónica de la recurrida.

**TERCERO .-** Al no haberse formulado oposición por la Administración General del Estado, mediante Providencia de fecha 29 de Marzo de 2011 se acordó elevar el expediente a esta Sala Tercera emplazándose previamente a las partes.

**CUARTO .-** Recibidas las actuaciones, por providencia de 5 de octubre de 2012, se señaló para votación y fallo el día 12 de diciembre de 2012, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 7 de Diciembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso administrativo numero 2047/2008 .

Dicha sentencia estima parcialmente el recurso interpuesto frente a la resolución dictada por el TEAR del Principado de Asturias en la reclamación 33/529/08 por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta frente al Acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT que reconociendo, en el Impuestos sobre Sociedades del ejercicio de 2004, la devolución de 475.967,42 €, fijaba como intereses la suma de 29.548 € que computaba desde la fecha de ingreso. La sociedad recurrente, en la instancia, interesaba que se acordara imponer a la Administración Tributaria la obligación de satisfacer intereses de demora calculados sobre la totalidad de la cantidad devuelta, es decir 475.967,42 € y que cifraba hasta el momento de interponer la demanda en 71.116 €.

La sentencia declara el derecho de la entidad recurrente al abono de los intereses legales de demora correspondiente a la suma de 281.647,68 euros a partir de la fecha en que se practicó la regularización del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002 y 2003.

El adecuado análisis de la cuestión que se plantea exige partir de que la empresa recurrente había presentado la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 y, consecuencia de un proceso de regularización, se imputaron a los ejercicios 2002 y 2003 ingresos que se habían incluido por el contribuyente en el ejercicio 2004.

De la resolución de 1 de Abril de 2008 (folio 42 del expediente) resulta que de la cantidad total a devolver (475.967,42 euros) se acuerda que solo devenguen intereses 194.319,74 euros (que se corresponden con la cuota ingresada en la autoliquidación de Julio de 2005). Se entiende que el resto no devenga intereses pues no se corresponde con un ingreso indebido sino con una devolución derivada de la normativa del tributo.

La sentencia impugnada, en su fundamento jurídico segundo explica que, consecuencia del proceso de regularización, la Administración Tributaria atribuyó a los ejercicios 2002 y 2003 ingresos que la recurrente había atribuido al ejercicio 2004 y considera que la administración debería haber realizado una regularización correspondiente al ejercicio 2004; concluye la sentencia que <<Consecuencia de lo expuesto es que el abono de intereses de la cantidad de 194.319,74 euros deba efectuarse como se reconoce y admite desde la fecha en que tuvo lugar su ingreso, en tanto que de los restantes 281.647,68 euros reconocidos como indebidamente cobrados, el interés de demora debe computarse desde la fecha en que se regularizaron los ejercicios 2002 y 2003 pues desde entonces concurre el cobro de mas ó indebido.>>

La parte recurrente considera que la sentencia impugnada contraviene lo previsto por el artículo 32.2 de la Ley 58/2003 y ello por considerar que toda la cantidad cuya devolución se acuerda debe devengar intereses moratorios.

Se cita por la parte recurrente como sentencia de contraste la dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de fecha 9 de Junio de 2010 (Rec. 261/07 ) y, posteriormente, cita también la dictada por esta Sala en el recurso 3/2008 de fecha 14 de Diciembre de 2009.

**SEGUNDO** .- El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras



de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004, "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta."

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011).

**TERCERO** .- La sentencia objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina entiende que el interés de demora solo se devenga, en relación a la cantidad de 281.647,68 euros, desde que se regularizan los ejercicios 2002 y 2003 "pues solo desde entonces concurre el cobro de más ó indebido".

El problema planteado en relación con la determinación del "dies a quo" para el cómputo de los intereses de demora, que es el que se plantea en esta casación, debe ser examinado desde la situación particular que se contempla tanto en la sentencia de contraste, como en la que es objeto de este recurso, y que se refieren al supuesto de devolución de ingresos derivada de la rectificación de una autoliquidación como consecuencia de del proceso de un proceso de regularización, en el que la Administración atribuye a los ejercicios 2002 y 2003 ingresos que la recurrente había imputado al ejercicio 2004.

Y la controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003, 21 de marzo de 2007, 2 de abril de 2008 y 17 de diciembre de 2012), entre "devolución de ingresos indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes" y que han venido llamándose "devoluciones de oficio".

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error "iuris" en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

En cambio, frente a los expuestos aparecen los ingresos en principio debidos, pero que por la mecánica del impuesto (en este caso Impuesto sobre Sociedades) se convierten en indebidos.

Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.



En cambio, el artículo 32.1 dispone: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados **tributarios**, a los infractores **tributarios** o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: **a)** cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; **b)** cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; **c)** cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y **d)** cuando así lo establezca la normativa tributaria. Y el artículo 14.1.a) del Reglamento de revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005, de 13 de mayo ) reconoce el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos a los obligados **tributarios** que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Y, en definitiva, como se dijo en la en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002 ) se dijo: "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente."

Pues bien, la calificación de ingreso indebido que hace la sentencia recurrida tiene como necesaria consecuencia la aplicación del mencionado artículo 32 LGT , que impone su devolución, en el importe realmente ingresado con el devengo del interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado dicho ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas.

En este mismo sentido la sentencia dictada en el recurso 3/2008 (dictada en el recurso de casación en interés de ley) realiza un examen detallado de la evolución de la devolución de ingresos indebidos a lo largo de los diversos preceptos que se le han aplicado y que en relación a la ley 58/2003 señala que: <<En la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre [...], se declara, en su artículo 32.2 que "con la devolución de ingresos indebidos, la Administración abonará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma Ley [...], sin necesidad de que el obligado **tributario** lo solicite", teniendo en cuenta que "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 orden el pago de la devolución"; y, en su art. 221.2, que "cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido... en virtud de un acto administrativo o una resolución económico administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Y en dicho *Reglamento*, que ha sido aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (*regulador de la revisión en materia administrativa*), se declara, en sus arts. 15.1.c ) y 16.a ) y c ), que "el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en virtud... de una resolución judicial firme", estando constituida la cantidad a devolver por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, sin necesidad de que el obligado **tributario** lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2 de la Ley 58/2003 ".

Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar.

Por lo tanto, no tiene justificación suficiente la restricción recogida en la sentencia recurrida en el sentido de que el devengo de intereses de demora solo deba computarse desde el momento de la regularización de los ejercicios 2002 y 2003 pues dicha limitación es incompatible con lo señalado por esta Sala en la jurisprudencia citada.

**CUARTO** .- En atención a todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, sin que proceda imposición de costa alguna.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.



## FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de CONTRATAS IGLESIAS S.A., contra la sentencia de fecha 7 de Diciembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso administrativo numero 2047/2008 sentencia que anulamos reconociendo a la empresa recurrente el derecho a que se abonen intereses de demora en relación a la cantidad total de 475.867,42 euros desde la fecha en que tuvo lugar el ingreso; todo ello sin imposición a la parte recurrente de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO