



Roj: SAN 182/2016 - ECLI:ES:AN:2016:182
Id Cendoj: 28079230022016100012
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 430/2013
Nº de Resolución: 38/2016
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000430 /2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03427/2013

Demandante: PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS, S.L.

Procurador: MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a veintiocho de enero de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. **430/2013** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal en nombre y representación de la entidad **PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS S.L.** frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 120.947 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha de 31 de julio de 2013, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 4 de diciembre de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso en los términos consignados en su escrito de demanda.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 10 de enero de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la inadmisión o subsidiariamente la desestimación del presente recurso y la confirmación del acto impugnado.

CUARTO.- Presentadas conclusiones, en las que cada una de las partes se ratificó en sus respectivas pretensiones, concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 21 de enero de 2015 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad **PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS S.L.** la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta, contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de fecha 13 de junio de 2011 relativo al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, del ejercicio 2007, con cuantía de 2.513.153,13 €.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

" Con fecha 13 de junio de 2011 se dictó Acuerdo de Liquidación por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid por el concepto tributario y ejercicio antes indicados, derivado del acta de disconformidad número A02- NUM000 , por los procedimientos iniciados con fecha 25 de junio de 2010 respecto a la entidad PAYNE SERVICIOS, FINANCIEROS S.L., sociedad dominante de un Grupo en Régimen de Consolidación Fiscal, en calidad de sucesora universal de la entidad LYNCH GABINETE DE ESTUDIOS Y CONSULTORÍA S.L., y con fecha 14 de septiembre de 2010, respecto a la entidad PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS S.L., en calidad de contribuyente, notificándose el Acuerdo de Liquidación al obligado tributario con fecha 14 de junio de 2011.

La entidad PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS S.L. presentó declaración en Régimen de Consolidación Fiscal por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE DEL GRUPO LIQUIDO A INGRESAR

2007 7.321.481,16 802.682,52

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de Liquidación que aquí nos ocupa los siguientes :

Ejercicio BI del Grupo Liquido a ingresar Importe ingresado Cuota Intereses demora Deuda tributaria

2007 206.913,86 -1.471.798,80 802.682,52 -2.274.481,38 -238.671,75 -2.513.153,13

SEGUNDO .- Alega el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, la causa de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo prevista en el artículo 69.b, en relación con el 45.2.d), ambos de la Ley Jurisdiccional , al no haber aportado el recurrente el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos para entablar acciones las personas jurídicas.

En orden a la exigencia del requisito mencionado a las sociedades mercantiles, es lo cierto que el eventual defecto derivado de la falta de aportación de los documentos en cuestión ha de reputarse subsanable (extremo no controvertido, a tenor de la jurisprudencia sobre la cuestión) y que, en el caso de autos, la sociedad demandante ha subsanado, *motu proprio* , aquella omisión en el escrito de conclusiones presentado el 27 de enero de 2014 (una vez conocida la objeción formulada por el representante de la Administración), donde a la aportación que ya había realizado del Certificado suscrito por la Administradora Única de la Compañía, Da Belinda , en que manifiesta que cumpliendo con los requisitos legales exigidos así como con las disposiciones estatutarias precisas, la sociedad acordó recurrir contra la Resolución dictada por el TEAC con relación a la previa liquidación de intereses de demora efectuada por la AEAT con relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2007 (documento numero 3) al tiempo de la interposición del recurso, adjunta como documento

nº 1 copia de escritura de fusión por absorción de la Compañía, a que se acompañan los Estatutos de la Sociedad , en cuyo artículo 24 consta que la representación de la sociedad tanto en juicio como fuera de él corresponde necesariamente a los administradores.

TERCERO .- Antes del análisis de los diferentes motivos del recurso, debe traerse a colación los siguientes apuntes de interés que centran las diferencias de las partes. Así, tras la regularización practicada por la Inspección, se procede la devolución al obligado tributario de 2.274.481,38 € según el siguiente desglose:

1. Devolución de ingresos indebidos: 802.682,52 €, correspondientes a la cantidad ingresada por el obligado tributario, según declaración presentada por el mismo, devengándose el interés de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido, 24 de julio de 2008, hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución, 13 de junio de 2011, ascendiendo su importe a 125.594,36 €, y no existiendo controversia alguna al respecto entre la Inspección y el contribuyente.

2. Devolución derivada de la normativa del tributo: 1.471.798,86 €, importe que coincide con el de los pagos fraccionados.

Tal y como ha quedado recogido en el expositivo de los antecedentes de hecho, con fecha 28 de mayo de 2009 solicitó el obligado tributario a la Administración la rectificación de la declaración presentada por la entidad dependiente LYNCH GABINETE DE ESTUDIOS Y CONSULTORÍA S.L correspondiente al ejercicio 2007 mediante el reconocimiento en su base imponible de un gasto por importe de 5.489.792,00 € en concepto de servicios de asesoramiento que la citada entidad había obviado computar en su base imponible, correspondientes a la retribución satisfecha por la misma a D. Mario , retribución que fue posteriormente valorada por la Administración en 7.292.949,44 €, tras llevar a cabo el oportuno procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.1 c) del RD 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, quedó recogido en el Acuerdo de Liquidación lo siguiente:

"Por otra parte, puntualizar que el obligado tributario ha presentado escrito el 17/05/2011 en el que expone que: "...se desea dejar constancia expresa de la conformidad al ajuste de valoración de operaciones vinculadas practicada".

Pues bien, en lo que respecta al importe de la devolución derivada de la normativa del tributo, cuyo importe ascendía a 1.471.798,86 €, calculó la Inspección el cómputo de los intereses de demora desde la finalización del plazo de los 6 meses siguientes a la fecha en que solicitó el obligado tributario la rectificación de la declaración presentada, esto es, desde el 28 de noviembre de 2009, hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución, esto es, hasta el 13 de junio de 2011, siguiendo los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria , que determina lo siguiente:

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

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación."

Alega a este respecto el reclamante que, siguiendo los términos previstos en el artículo 31 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y 125.4 del RGAPGIT, los intereses de demora deben computarse desde el momento en que transcurrieron los 6 meses, siguientes a la finalización del plazo para presentar la declaración correspondiente al ejercicio 2007.

CUARTO.- La primera cuestión que se plantea viene dada por la improcedente determinación de los intereses de demora respecto del pago fraccionado del IS correspondiente al IS 2007 (y la consiguiente devolución de ingresos indebidos).

En síntesis la actora sostiene que el TEAC al confirmar el criterio de la inspección a la hora de efectuar el cálculo de los intereses de demora no tiene en cuenta el pago por importe de 1.471.798,86 en la medida en que, tenía derecho a la deducción de los gastos por la prestación de servicios realizada por D. Mario durante los tres primeros meses del ejercicio 2007. Es decir, la deducción de estos gastos en la base imponible del pago fraccionado, con lo que a su juicio se produjo un ingreso indebido por importe de 448.259,84 euros. (folio 8 demanda) .

Sobre este extremo, la Sala ha de convenir con la Sra. Abogada del Estado en que para que pudiésemos pronunciarnos sobre esta cuestión sería necesario que el recurrente hubiera promovido esta solicitud en vía administrativa, (que se determine a qué cantidad hubiera debido ascender el pago fraccionado), y hubiera obtenido un pronunciamiento al respecto que sería el objeto de la revisión. La única cuestión planteada, tras la regularización inspectora descrita, se redujo a la improcedencia del cálculo de los intereses realizado por la inspección, no así la cuantía del pago fraccionado debía ser mayor o menor, cuestión no cuestionada, no resuelta, ni a la postre susceptible de revisarse

Este motivo de recurso ha de ser desestimado.

QUINTO.- La segunda alegación viene dada en la IMPROCEDENTE DETERMINACIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA DEVENGADOS RESPECTO DEL PRIMER PAGO FRACCIONADO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2007 Y LA CONSIGUIENTE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

En este sentido, debe traerse a colación que la misma parte en escrito presentado el 16 de septiembre de 2015, del cual se dio traslado a la contraparte, pone de relieve que con posterioridad a la presentación del escrito de conclusiones mencionado, se le ha notificado a la resolución dictada por el TEAC el pasado 2 de julio de 2015 en el ámbito del recurso de alzada número 2447/2015 en el que, resolviendo dicho recurso interpuesto igualmente por mi representada, en relación con el IS correspondiente al ejercicio 2005 y 2006, el Tribunal ha cambiado su anterior criterio y ha admitido fundada e indubitadamente que en supuestos de ingresos indebidos de un pago fraccionado a cuenta del IS, el computo de intereses a favor del contribuyente debe efectuarse desde el mismo momento del ingreso. En definitiva, el dies a quo de los intereses de demora debe calcularse desde la fecha de ingreso de los pagos fraccionados por tratarse de auténticas devoluciones de ingresos indebidos, y no derivados de la normativa del tributo.

En efecto, la propia resolución del TEAC aportada se remite a la jurisprudencia de esta misma Sala, en concreto a la sentencia de 9 de junio de 2010, recurso de casación 261/2007 , en cuyo fundamento de derecho CUARTO se decía:

3.- *En síntesis*, si la Administración exige *intereses* de demora, en relación con los ejercicios 1996 a 1999 que fueron en su día objeto de liquidación, sin recalcular tales *intereses* en función de las cantidades abonadas en exceso en el ejercicio 2000 -y puestas de manifiesto , *en la parte a que se contrae este litigio*, por razón directa e inmediata de esa regularización-, no hay razón legítima para considerar que estemos ante una devolución de oficio motivada por la técnica del *Impuesto sobre Sociedades* , puesto que el resultado final a devolver asumido por la Administración se fundamenta de modo directo, no en el desfase entre los *pagos fraccionados* y la cuota final (como sería el caso del artículo 145 LIS), sino en la disminución de cuota por traslación de parte de los conceptos que integraban la base imponible a ejercicios precedentes.

4.- *La tesis de la Administración acerca de la procedencia de aplicar la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 por la sola razón de que la autoliquidación del Impuesto arrojó un resultado a devolver es tanto como desconocer la naturaleza y fines de los pagos fraccionados y la integración de éstos en la deuda tributaria.*

5.- *La única diferencia entre el asunto examinado por el TEAC en la resolución de 8 de noviembre de 2006 de constante referencia y el asunto que ahora nos ocupa radica en la determinación del dies a quo para calcular los intereses de demora que, en la resolución de referencia, se reconoció desde la fecha de la autoliquidación, si bien cuidándose de aclarar que tal era lo pedido por el interesado, de suerte que la Sala considera más adecuado a Derecho reconocer el devengo de tales *intereses* desde la fecha de ingreso del último *pago fraccionado* , según lo previsto en el artículo 155 de la LGT de 1963 para la devolución de *ingresos indebidos* , naturaleza de la que participan los que ahora nos ocupan , *acogiendo con ello lo que interesa en su suplico la sociedad recurrente y no contradice en rigor la contestación a la demanda, limitada exclusivamente a postular, de modo poco acertado a nuestro juicio, que la devolución debía recibir el tratamiento propio de las devoluciones previstas en el artículo 145 de la LIS de 1995 ..**

Es de importancia señalar que la propia resolución aportada TEAC de 2 de julio de 2015 , pone de relieve que si bien dicha sentencia se basa en la regulación anterior a la Ley 58/2003, es plenamente aplicable al caso pues la misma distinción entre devoluciones derivadas de la mecánica del impuesto y las originadas por ingresos indebidos, con diferentes "dies a quo "de devengo de intereses de demora en uno y otro caso, existía bajo la vigencia de la Ley 230/63 y el Real Decreto 1163/90 regulador de la devolución de ingresos indebidos y ahora con la Ley 58/03 en vigor.

A lo anterior añadir la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2014 , que en el mismo sentido, en su fundamento de derecho QUINTO nos dice:

"hemos de dar respuesta a la cuestión de fondo planteada, en la que ha de resolverse la cuestión de la conformidad o no a derecho de la sentencia que, estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de xxxxxxxx, obliga a la Administración tributaria a satisfacer intereses de demora sobre las cantidades ingresadas en exceso *"desde la fecha de ingreso en el Tesoro de las referidas cantidades a devolver"*, criterio que hace extensivo *"a las cantidades procedentes de pagos fraccionados, pues, toda vez que tanto las cuotas a ingresar de los ejercicios 1997 y 1998, como la cantidad a devolver correspondiente a 1999, [fue on consecuencia de un procedimiento de comprobación, aún cuando se hayan suscrito dos actas una en conformidad y otra en disconformidad, parece obvio que el régimen a que deben someterse los intereses de demora devengados, sea a favor o en contra de la Administración, debe ser el mismo]"* (FD Sexto).

Pues bien, el motivo debe desestimarse por las razones que pasamos a exponer:

Ante todo, y como es sabido, las denominadas "devoluciones de oficio" se producen por retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, o por diversas razones, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo característica esencial en ellas que los pagos realizados son "debidos" inicialmente, aún cuando posteriormente se conviertan en "indebidos", por razones de la técnica propia de cada tributo. En tales casos, tanto las devoluciones como el régimen de intereses, se rigen, en función del tiempo en que tienen lugar los hechos, por lo dispuesto en los artículos 11 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente y 145 de la del Impuesto de Sociedades .

Distinto es el caso de "devolución de ingresos indebidos", respecto de la cual, 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." En definitiva, en el "ingreso indebido" existe un componente de ilegalidad que no concurre en las "devoluciones de oficio".

A los "ingresos indebidos" se refiere el artículo 10 de la Ley 1/1998 , al señalar que "Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre ()".

..... Y puesto que se trata de ingresos indebidos en el ejercicio 1999, y no de devoluciones con origen en la técnica de gestión del Impuesto , resulta de aplicación el artículo 53.2 del Reglamento General de Inspección , aprobado por Real Decreto 930/1986 referido a "Actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor", en el que se dispone:"Cuando de dicha regularización resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta que se incoe, servirá para que la Administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos".

Sentada la premisa indicada, debe darse la razón a la sentencia cuando indica que si para los ejercicios 1997 y 1998 se giraron intereses por las cantidades dejadas de ingresar desde la fecha en que debió de producirse el pago de la deuda tributaria -27 de julio de 1998 y 26 de julio de 1999, respectivamente, según figura en el primero de los Antecedentes-, es lógico que los ingresos indebidos a que nos venimos refiriendo deban generar igualmente intereses de demora desde que se produjeron los mismos por parte de la entidad aquí recurrida.

En este sentido, en la Sentencia de 17 de diciembre de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina) hemos dicho (Fundamento de Derecho Tercero): " 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 ."

Por otra parte, la necesidad de mantener un equilibrio en este caso se hace tanto más patente cuanto que el retraso en la regularización inspectora no supondría perjuicio para la Administración, que vería compensada la falta de ingreso en los ejercicios correspondientes con los intereses de demora girados desde la fecha en que debió producirse el ingreso, mientras que el obligado tributario, que paga dichos intereses de demora, no los recibiría por los ingresos que llevó a cabo de forma indebida".

Este motivo de recurso ha de ser pues estimado.

SEXTO.- Procede, por ello, estimar el recurso respecto de los intereses de demora (en los términos recogidos en el fundamento de derecho quinto de la presente sentencia) y de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional , no se efectúa expresa condena en costas a ninguna de las partes.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que rechazando la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado y **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad **PAYNE SERVICIOS FINANCIEROS S.L.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta, contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de fecha 13 de junio de 2011 relativo al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, del ejercicio 2007, con cuantía de 2.513.153,13 €, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución del TEAC disconforme con el Ordenamiento Jurídico y estimar parcialmente el recurso respecto de los intereses de demora en los términos recogidos en el fundamento de derecho quinto de la presente sentencia.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. ÁNGEL **NO** VOA FERNÁNDEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.