

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084210

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1117/2017

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Declaración tributaria. Ejercicio de opciones. IS. Compensación de bases imponibles negativas. Se discute si es posible incrementar la compensación de BINs como consecuencia del incremento de base o deducciones derivadas de actuaciones inspectoras y obtener la devolución de los pagos fraccionados. La Administración consideró que la compensación de las BINS constituye una opción tributaria y, por lo tanto, en aplicación del art. 119.3 LGT solo se puede aplicar o rectificar en el plazo reglamentario de declaración. Sin embargo, el TS [Vid., SSTS de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 6189/2017 (NFJ079383) y de 21 de octubre de 2020, recurso n.º 327/2019 (NFJ079526)] entiende que el art. 119.3 LGT no es aplicable al caso de rectificación de autoliquidaciones, cuyo régimen jurídico está contemplado en el art. 120 LGT, que no exige que la rectificación se produzca en el periodo reglamentario de declaración. Por tanto, debe reconocerse el derecho a la compensación de las BINS pendientes y obtener las correspondientes devoluciones. **Intereses de demora.** La devolución como consecuencia de la rectificación de la compensación de las BINS es una devolución de ingresos indebidos [Vid. STS de 24 de marzo de 2021, recurso n.º 327/2019 (NFJ081576)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 31, 32, 34, 118, 119 y 120.

Constitución española, art. 31.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 139.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 139.

Ley 40/2015 (LRJSP), art. 32.

PONENTE:

Don Jose Félix Martin Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001117 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06616/2017

Demandante: TELEFONICA, SA

Procurador: ENRIQUE SASTRE BOTELLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintinueve de octubre de dos mil veintiuno.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 1117/2017 interpuesto por TELEFONICA, SA (dominante del grupo fiscal 24/90), representada por el procurador don Enrique Sastre Botella, impugnando la desestimación presunta de las reclamaciones económico-administrativas 06356/2015 y 6364/2015 (acumuladas) promovidas ante el TEAC relativas al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, ampliado a las resoluciones expresas del TEAC de 16 de enero de 2019 y de 11 de junio de 2019. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Una vez resueltas por el TEAC, por acuerdo de 16 de enero de 2019, las reclamaciones económico administrativas 6356/2015 y 6364/2015, relativas al impuesto de sociedad de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 del Grupo 24/90, del que TELEFÓNICA es sociedad dominante, contra cuya desestimación presunta se interpuso este recurso contencioso inicialmente, y habiéndose acordado ampliaciones por autos de 21 de marzo, 30 de julio y 12 de noviembre de 2019, tanto a aquella así como a la dictada en recurso de ejecución, el objeto de este recurso queda acotado a las siguientes resoluciones:

1. La resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 resolviendo las reclamaciones 6356/2015 y 6364/2015 (acumuladas) interpuestas por TELEFONICA, SA frente a la liquidación tácita derivada del Acta de conformidad A01-79713721 y frente al Acuerdo de liquidación A23-72554475, dictado por el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de DCGC rectificando la propuesta de liquidación inicialmente contenida en el Acta de disconformidad A02-72554475, ambos relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011. En su resolución, el TEAC desestimó la reclamación económico-administrativa número 6356/2015 y estimó en parte la reclamación económico-administrativa número 6364/2015.

2. La resolución del TEAC de 11 de junio de 2019 en el recurso de ejecución deducido por TELEFONICA SA frente al acto de ejecución dictado el 14/03/2019 por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC para ejecutar la resolución del TEAC antes referida.

Ha de decirse al paso que, por acuerdo de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC de 28 junio 2019, se dispuso la ejecución de la resolución del TEAC de 11 de junio de 2019 indicada, que le sirve de fundamento.

Segundo.

Expuestos en la demanda y en la demanda ampliada a las resoluciones expresas del TEAC antes referidas, los argumentos de impugnación, en esta última se termina solicitando que se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos (trasladado del escrito de ampliación de la demanda el entrecomillado que sigue):

(i) «declare el derecho de mi representada a la compensación íntegra de las BINs reconocidas en virtud del Acuerdo de ejecución de la Sentencia de esa Sala de 12 de diciembre de 2012 y del Acuerdo de ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2015 y, por tanto, declare la nulidad de las liquidaciones del IS de los ejercicios 2009 y 2010 practicadas en virtud del Acuerdo de ejecución de 28 de junio de 2019;

(ii) reconozca el derecho de Telefónica a obtener las pertinentes devoluciones (adicionales a las ya obtenidas) de las cantidades ingresadas en exceso en relación con el IS de los ejercicios 2009 y 2010;

(iii) declare que las cantidades a cuya devolución tiene derecho Telefónica tienen la consideración de devoluciones de ingresos indebidos según lo previsto en el artículo 32 de la LGT y, en consecuencia, reconozca su derecho a percibir intereses de demora sobre todas las cantidades que ya han sido objeto de devolución y sobre aquellas devoluciones adicionales que se deben reconocer; intereses de demora que deberán ser calculados según se ha expuesto en el apartado 3 del Fundamento de Derecho Segundo [incluyendo intereses de demora sobre las cantidades que, en concepto de intereses de demora, no han sido reconocidas a la recurrente].

Para el caso de que esa Sala concluyera que debe mantenerse la "teoría de la opción", matizada con la inclusión de la cláusula "rebus sic stantibus", Telefónica solicita que declare la nulidad de las liquidaciones correspondientes al ejercicio 2009 (tanto la derivada del Acta de conformidad, como la derivada del Acta de disconformidad) y ordene, en su caso, que se practiquen nuevas liquidaciones que se ajusten a los criterios de aplicación de créditos fiscales empleados por mi representada en sus autoliquidaciones del IS del referido ejercicio y se reconozcan las correspondientes devoluciones, junto con los intereses de demora que correspondan, todo ello en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Tercero de este escrito de demanda.»

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente, así como los documentos aportados con la demanda.

Cuarto.

Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones; se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 22 de septiembre de 2021 continuando la deliberación en fechas posteriores.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Hechos y antecedentes a considerar.

En fecha 1 de julio de 2013, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, de alcance general, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2008 a 2011, en relación con el Grupo Fiscal 24/90, cuya entidad dominante es TELEFÓNICA, SA. A consecuencia de tales actuaciones, el 26 de mayo de 2015 se incoaron las tres actas siguientes: un acta de conformidad (A01-79713721), un acta con acuerdo (A11-70090573) y un acta de disconformidad (A02-7255442).

En fecha 24 de junio de 2015, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DGCG dictó un Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta A02-72554472. Mientras que en el acta se reconocía la devolución -sin intereses de demora- de las cantidades ingresadas en concepto de pagos fraccionados por Telefónica en los ejercicios 2009 y 2010 por importe de 1.588.113.425,79 €, modificando la pruesta del acuerdo de liquidación, dictado el 16 de julio de 2015, no resultó deuda alguna, ni a ingresar ni a devolver (0,00 €). Se motiva al respecto de este extremo que es improcedente en el seno del procedimiento inspector del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados ingresados durante los periodos 2009-2010 al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT, no pudiendo el obligado modificar la elección inicialmente consignada en sus autoliquidaciones, complementaria de

2009 y liquidaciones derivadas de las Actas A01 y A11, y optar en el momento de suscribir el Acta de Disconformidad por compensar bases impositivas negativas del grupo pendientes de aplicar en una cuantía superior a los incrementos de base o deducciones derivados de las actuaciones inspectoras, dando ello lugar a la solicitud de una devolución por un importe superior al inicialmente consignado y obtenido. En consecuencia, de dicho acuerdo no resultó deuda alguna, ni a ingresar ni a devolver (0,00 €).

Disintiendo con lo decidido, TELEFONICA, SA interpuso reclamación económico administrativa (RG 00/6364/2015) ante el TEAC, la cual fue acumulada a la previamente interpuesta el 24 de julio de 2015 (RG 6356/2015) frente al acto tácito de liquidación derivado del acta de conformidad A01-79713721. Mediante acuerdo adoptado en sesión de 16 de enero de 2019 el TEAC desestimó la reclamación 6356/2015 y estimó parcialmente la reclamación 6364/2015.

En ejecución del acuerdo del TEAC, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC el 14 de marzo de 2019 dictó acuerdo anulando la liquidación correspondiente a los ejercicios 2008 a 2011, y practicando nuevas liquidaciones de los ejercicios 2008 a 2011, en las que se reconoce una devolución por importe de 63.847.786,82 € correspondiente al ejercicio 2009, generada por un incremento de la compensación de BINs del Grupo de ejercicios anteriores en 212.825.955,07 € y otra devolución, ésta por importe de 638.619.603,91 €, correspondiente al ejercicio 2010, generada por un incremento de la compensación de BINs del Grupo de ejercicios anteriores en 2.128.732.003,21 €.

Para oponerse a este acuerdo, TELEFONICA, SA interpuso recurso el cual fue parcialmente estimado por acuerdo del TEAC de 11 de junio de 2019, al cual, como al principio se señaló, está ampliado este recurso contencioso.

Esta resolución del TEAC de 11 de junio de 2019 reconoce el derecho de TELEFONICA, SA a incrementar la compensación de BINs en la liquidación de 2010 dictada en ejecución de su resolución de 16 de enero de 2019, en el importe necesario para obtener, no sólo la devolución de los pagos fraccionados, sino también la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta del periodo (10.486.341,92 €).

Por otra parte, el TEAC (FJ 4) pone de manifiesto un error contenido en el acuerdo de ejecución de 14 de marzo de 2019, en relación con la compensación de BINs de los ejercicios 2008 y 2009; en éste, el importe conjunto de las BINs del Grupo de ejercicios anteriores que se compensaron en 2008 y 2009, ascendió a 3.851.996.197,81 € si bien de acuerdo con la resolución de 16 de enero de 2019, el importe conjunto susceptible de ser compensado de las BINs del Grupo previas a la compensación de BINs de esos dos ejercicios debía ser 3.859.336.701,11 € (7.340.503,30 €, ya compensados en su día, más 3.851.996.197,81 €, nuevos importes reconocidos en la resolución).

En orden a los intereses, considera el TEAC que el Grupo Telefónica tiene derecho a unos intereses de carácter indemnizatorio de los contemplados en los artículos 1.101 y 1.108 del Código, pero rechaza que las cantidades correspondientes a los pagos a devolver puedan considerarse pagos indebidos del artículo 119 LGT ni tampoco puras devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo del artículo 120 LGT.

Y nuevamente en ejecución del acuerdo del TEAC de 11 de junio de 2019, por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC, se dictan nuevas liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 reconociendo a TELEFONICA, SA determinadas devoluciones adicionales: 2.202.150,99 € correspondientes a 2009 y 10.486.341,92 € a 2010, así como el derecho a percibir intereses compensatorios por importe de 201.333.520,72 € (calculados sobre parte de la cantidad total a devolver correspondiente al periodo de 2010).

Segundo.

Delimitación de la controversia. Cuestiones controvertidas.

El origen de la controversia se sitúa en el tratamiento de determinados créditos fiscales derivados de BINs originadas en los periodos impositivos de 2002 y 2004, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 de TELEFONICA, SA, esto es, si es procedente (o no) su compensación. El importe total de los pagos fraccionados realizados por TELEFONICA SA por el impuesto sobre sociedades en esos ejercicios 2009 y 2010 ascendió, respectivamente, a 1.295.608.107,21 y 729.400.728,38 €.

Las BINs se habían originado en los ejercicios 2002 y 2004 pero no fueron reconocidas a Telefónica hasta la finalización de los correspondientes procesos judiciales (en los actos de ejecución de julio de 2013 y mayo de 2015, en ejecución de la sentencia de esta Audiencia de 12 de diciembre de 2012 y del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2015).

Y las cuestiones controvertidas sometidas al estudio y decisión de la Sala son las siguientes:

En primer lugar, con las consecuencias limitativas que ello comporta, si la compensación de BINs constituye una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, como entendió el TEAC si bien con la salvedad del cambio de circunstancias a posteriori, o, por el contrario, si se trata de un derecho del contribuyente ligado al principio de capacidad económica, como sostiene el recurrente que desaprueba el criterio del TEAC achacándolo carecer de cobertura legal.

En segundo lugar, si los pagos fraccionados ingresados en exceso por TELEFONICA, SA en los ejercicios 2009 y 2010 al no haber aplicado BINs tienen (o no) la naturaleza de ingresos indebidos a efectos del reconocimiento de intereses de demora en aplicación del artículo 32 de la LGT desde la presentación de las autoliquidaciones, tesis que mantiene la recurrente en contra de la opinión del TEAC, a la que más adelante nos referiremos con mayor detalle.

Hay otra cuestión más: si deben reconocerse intereses de demora sobre las cantidades que en concepto de intereses de demora se hubieran producido.

Este es el momento de señalar que con la solución que en seguida veremos sobre la primera de cuestión enunciada es innecesario dar respuesta a otro problema superpuesto: si TELEFONICA, SA disponía de BINs pendientes de compensación -procedentes del ejercicio 2002- susceptibles de ser utilizadas a 1 de enero de 2008. Sobre este extremo la recurrente achaca a un error de la DCGC, reiterado por el TEAC, la afirmación de que a 1 de enero de 2008 Telefónica disponía de 247.271.782,49 € de BINs (provenientes de 2002) susceptibles de compensación, entendiéndose que en el ejercicio 2007 Telefónica compensó 1.646.618.874,46 € de BINs provenientes de 2002, cuando, según la recurrente, ya había compensado 1.924.703.135,02 € en la autoliquidación original correspondiente al ejercicio 2007.

Tercero.

Sobre la calificación de la compensación de BINs como derecho del contribuyente y no como opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

En la sentencia de 11 de diciembre de 2020 dictada en el recurso 439/2017 tuvimos ocasión de pronunciarnos sobre el problema de la calificación de la compensación de las BINs. En ella, esta Sala alcanzó la conclusión de que no se trata de una opción tributaria, no siendo aplicable, por tanto, el limitativo régimen de las opciones tributarias establecido en el artículo 119.3 LGT. Con todo, si bien con la advertencia de que la mencionada sentencia no es firme al haberse preparado recurso de casación contra ella por el Abogado del Estado, sus argumentos deben ser reiterados al no concurrir circunstancias que justifiquen su variación.

La argumentación de la Sala fue la siguiente:

« 1. No hay controversia, pues, sobre los hechos que motivaron este proceso, sino una diferente interpretación jurídica del artículo 119.3 LGT, a cuyo tenor "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración", en relación con el artículo 120.3 LGT, según el cual " 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".

2. Sobre esta diferencia interpretativa, la demanda ha construido un razonamiento, que rechaza que la compensación de BINS constituya una opción tributaria, entendiéndose que tal compensación constituye un derecho o una facultad del contribuyente, que no es susceptible de ser limitada temporalmente, porque no existe cobertura legal, y que la limitación impuesta por las resoluciones recurridas es contraria al principio constitucional de capacidad contributiva, al que se refiere el artículo 31 de la Constitución de 1978.

3. Esta sentencia está de acuerdo con esta argumentación, y, sobre todo, con el resultado de la misma, por lo que la sentencia hade ser estimatoria de la pretensión actora.

4. En efecto, como hemos anunciado, la controversia radica en la aplicación o no a la solicitud de rectificación de una autoliquidación de los preceptos en cuestión, y, en su caso, la interpretación de los mismos.

Vaya por delante, que ninguno de los dos preceptos alude explícitamente a la compensación de BINS, sino a la declaración tributaria (artículo 119) y a las autoliquidaciones (artículo 120), lo que ya nos da un primer indicio de que, siendo (como es) la rectificación de una autoliquidación, lo que aquí se pretende, será aplicable el artículo 120 LGT y no el artículo 119 LGT.

En efecto, dentro del Capítulo III (actuaciones y procedimiento de gestión tributaria), del Título III LGT (aplicación de los tributos), se regula las formas de iniciación de la gestión tributaria (artículo 118), y, entre otras, (que ahora no nos interesan), alude a las siguientes formas: a) por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.

Los siguientes preceptos desarrollan estas formas de iniciación de la gestión tributaria, y su régimen jurídico, diferenciando el de la declaración tributaria (artículo 119), que se define diciendo que "se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos", del concepto de autoliquidación que, según el artículo 120.1 LGT, son "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.

En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec. cas. 2654/2016), abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario».

Lo razonado que acaba de ser transcrito es aplicable también al recurso que ahora resolvemos y, de esta forma, debemos llegar a igual conclusión con sustento en los mismos fundamentos jurídicos, rechazando que las BINs constituyan una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 LGT entendiendo, por el contrario, que su compensación constituye un derecho o una facultad del contribuyente, vinculada al principio de capacidad económica (artículo 31 CE) y con el dilatado ámbito temporal para llevarla a cabo prevista en el artículo 25 TRLIS y no la del artículo 119.3 LGT.

Trasladado al caso, Telefónica al elaborar las autoliquidaciones no ejercitó una opción tributaria al respecto de la inclusión (o no) de BINs y ello lleva aparejado reconocerle el derecho a la compensación de las BINs pendientes de aplicación en las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010, así como del derecho a obtener las correspondientes devoluciones.

Cuarto.

Sobre la calificación de las devoluciones a los efectos del devengo de intereses.

Había entendido el TEAC que TELEFONICA, SA tenía derecho a percibir ciertos intereses de demora (Fj 12º de la resolución de 16 de enero de 2019), pero niega que las cantidades restituidas correspondientes a retenciones deban ser calificadas como devoluciones de ingresos indebidos con aplicación del artículo 32 LGT en orden a los intereses. Su argumentación es que al momento de realizar los pagos fraccionados, «entonces», - subrayado - fueron unos pagos debidos. Pero, al mismo tiempo entendió que las devoluciones tampoco podían considerarse como devoluciones puras derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 31 LGT). Así y todo, concluyó que existe una causa indemnizatoria, citando los artículos 139.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 32.1 de la vigente Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público y, sobre esa base, dispone que el órgano de aplicación liquide los intereses procedentes y luego, en su caso, a través de un nuevo recurso de ejecución pueda revisar la liquidación llevada a cabo. En su resolución, el TEAC anticipa unas pautas para realizar esa liquidación por la devolución correspondiente al ejercicio 2010, al tiempo que niega el derecho a percibir intereses respecto a liquidaciones de 2009.

En el acuerdo de ejecución de 28 de junio de 2019, aplicando las pautas orientativas fijadas por el TEAC, la DCGC reconoce el derecho de Telefónica a percibir intereses compensatorios por importe de 201.333.520,72 € sobre la devolución reconocida respecto del impuesto de sociedades 2010 (sobre un importe de 640.974.348,89 €), calculados aplicando el artículo 139.4 TRLIS el cual, tal y como se indica en dicho Acuerdo de ejecución, «regula el devengo de intereses de demora a favor del obligado tributario en los supuestos de retraso de la Administración tributaria en la devolución de oficio por dicho impuesto». La DCGC ha calculado los intereses de demora desde el 26 de enero de 2012, fin del plazo de seis meses tras la presentación de la declaración de 2010, aplicando el interés de demora del artículo 26.6 LGT.

Pues bien, criticando que el TEAC haya introducido una categoría tercera o mixta de devoluciones basada en un criterio de imputación de responsabilidad subjetiva, carente de soporte legal, y que en definitiva haya llevado a la DCGC a aplicar el régimen de las derivadas de la normativa del tributo, sostiene la recurrente que los pagos fraccionados realizados en los ejercicios 2009 y 2010 fueron indebidos ab initio y, por tanto, las devoluciones ya acordadas (y las adicionales que procede reconocer) deben ser calificadas como devoluciones de ingresos indebidos lo cual lleva aparejada la obligación de satisfacer intereses de demora, por disponerlo así el artículo 32 de la LGT, con días a quo para su cálculo el del momento mismo de su ingreso en el Tesoro Público de cada pago.

Para dar respuesta a esta polémica, la Sala tiene en cuenta dos sentencias del Tribunal Supremo, ambas de 4 de marzo de 2021, recaídas en los recursos de casación 789/2020 y 809/2020 y rememoradas en la de 11 de marzo del mismo año, dictada esta en el recurso de casación 6647/2019, sobre los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente y que explican las diferencias entre las figuras de los artículos 31 y 32 LGT, así como también la de 28 de enero de 2021 (casación 3010/2018), a la que las primeras remiten.

Así, mientras que la figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida, la devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora.

Las indicadas sentencias de 4 de marzo de 2021 se expresan en los siguientes términos:

«Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT -, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurre en mora debitoris desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Por el contrario, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT [...]».

Más adelante, estas sentencias, por exigencias de unidad de doctrina y seguridad jurídica, se remiten a la STS de 28 de enero de 2021 (casación 3010/2018), en la que se contiene la siguiente argumentación:

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

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

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

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

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

Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de

la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen intereses de demora desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora. Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, STS de 17 de diciembre de 2012 (rec.2155/2011) "los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas". Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado periodo un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un acto con acuerdo».

La respuesta a la cuestión con interés casacional fue en este caso que «la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación - corolario de unas actuaciones inspectoras que finalización con la suscripción de un acto con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, puesto que nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido».

Así pues, y del mismo modo, para el caso examinado, la calificación a efecto de intereses es la de la devolución de los ingresos indebidos, con aplicación del artículo 32 LGT.

Quinto.

Sobre los intereses de los intereses.

En el acuerdo de ejecución la DCGC de 18 de junio de 2019 se reconocen intereses de demora sobre el importe de los liquidados (198.557.860,95 €), intereses que, según el acuerdo, se debían haber concedido en ejecución de la resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 y se calculan desde la emisión de esta y hasta que se ha ordenado su abono a TELEFONICA, SA. Sin embargo, no siendo procedente la liquidación practicada, no puede acogerse la pretensión de la actora de que se devenguen intereses de demora sobre los intereses de demora, pues es esta sentencia la que reconoce el derecho y de la que surge el deber de cumplimiento por la Administración tributaria, susceptible de fiscalización en vía de ejecución judicial, por lo que no hay, en tales condiciones, ni deuda vencida, líquida y exigible con anterioridad, ni mora de la Administración, todo ello sin perjuicio de los que ulteriormente fueran procedentes bajo el régimen de la ejecución de sentencia, hasta el completo pago (cfr. STS de 5 de diciembre de 2016, casación 129/2017) .

Por las razones expuestas, procede la estimación parcial del recurso.

Sexto.

Sobre las costas procesales.

A tenor de lo establecido por el artículo 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, siendo parcial la estimación del recurso, no se hace imposición de costas.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de TELEFONICA, SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019, en resolución de las reclamaciones acumuladas 06356/2015 y 6364/2015 y contra el acuerdo del mismo órgano de revisión, de 11 de junio de 2019, en resolución del recurso de ejecución formulado contra el acuerdo de Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de ejecución de 14 de marzo de 2019, resoluciones y liquidaciones que se anulan por su disconformidad a Derecho y, en su lugar:

1. Se declara el derecho de la recurrente a la compensación íntegra de las BINs reconocidas en virtud del acuerdo de ejecución de la Sentencia de esta Sala de 12 de diciembre de 2012 y del acuerdo de ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2015 y, por tanto, la nulidad de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 practicadas en virtud del acuerdo de ejecución de 28 de junio de 2019, reconociendo a Telefónica el derecho a obtener las pertinentes devoluciones (adicionales a las ya obtenidas) de las cantidades ingresadas en exceso en los ejercicios 2009 y 2010.

2. La cantidad cuya devolución resulte devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, sin que procedan el resto de pretensiones ejercitadas.

3. No se hace condena en costas. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.