

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089038

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 577/2019

### SUMARIO:

**Deuda tributaria. Interés de demora. Improcedencia. Activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs).** El artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se ocupa del procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Hacienda Pública en relación con activos por impuesto diferido convertibles en créditos exigibles a la Administración tributaria. Ahora bien, a juicio de la Sala, la conversión de las DTAs no constituye propiamente un expediente de devolución derivada de la normativa del tributo. En efecto, por mucho que el artículo 69.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, sobre el procedimiento de compensación y abono de DTAs, se remita al 31 LGT, debe entenderse que se trata de un supuesto de regulación *per relationem*, esto es, de una cláusula remisoria regulando la materia por referencia a otra norma, con acotamiento del alcance, puramente procedimental, para encauzar formalmente la compensación y abono de esos créditos, lo que seguramente obedece a razones de economía legislativa o sistematización. No se produce, por tanto, una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos y ello es así por la razón de que en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados. En la regulación del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria no se contiene previsión alguna relativa a la generación o no de intereses de demora y, en cambio, en cuanto al procedimiento (también en cuanto al plazo), hace reenvío normativo a la regulación reglamentaria. De todo ello la Sala alcanza la conclusión de que el artículo 69.4 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sociedades en el punto en que excluye el devengo de intereses no es contrario al principio de legalidad por exceso reglamentario. En el presente caso, el acuerdo de liquidación provisional, de 17 de junio de 2016, no admite la procedencia del abono del importe de 17.591.231,33 euros solicitado por la recurrente en concepto de DTAs, existiendo una discrepancia consistente en la diferencia de tal cantidad y la admitida como procedente de abono: 2.799.577,17 euros. Sucede también que el importe de abono solicitado hasta un total de 17.591.231,33 euros tampoco resultó ser el procedente tras el acuerdo del TEAC de 8 de agosto de 2018. De este acuerdo resultó un incremento de 9.116.562,85 euros, respecto de los 2.799.577,17 euros inicialmente admitidos. Y es que el TEAC mantuvo la improcedencia de determinados bloques de créditos, entre ellos los correspondientes a dotaciones a fondos internos no externalizados. De esta forma, la cantidad de 9.116.562,85, solo resultó determinable, y equiparada a cantidad líquida, a partir del acuerdo del TEAC de 8 de marzo de 2018 puesto que había de ser liquidada. Para estos casos, para el restablecimiento del derecho de la recurrente, debe reconocerse la procedencia de los correspondientes intereses de demora desde la fecha de aquel acuerdo hasta la fecha de su devolución, pues el reconocimiento por el TEAC de un incremento de 9.116.562,85 euros es lo que hace líquido, vencido y exigible el importe de las DTAs. Por lo demás, no cabe el devengo de intereses sobre intereses. Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo es estimado parcialmente, reconociendo a la actora el derecho a percibir intereses de demora de 9.116.562,85 desde la fecha del acuerdo del TEAC (8 de marzo de 2018) hasta la fecha del abono, desestimando el recurso en todo lo demás.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 26, 30, 31, 32 y 58.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 130.

RD 634/2015 (Rgto IS), art. 69.

### PONENTE:

Don Jose Felix Martin Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000577 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0009957/2019

Demandante: NUCLENOR, S.A.

Procurador: DOÑA ISABEL JULIÁ CORUJO

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<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a treinta de enero de dos mil veintitrés.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 577/2019 interpuesto por NUCLENOR, SA, representada por la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019 (R.G.: 00-5088-2016-50-IE), desestimatorio del recurso interpuesto contra el acuerdo de ejecución del fallo del propio órgano central de revisión de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), promovido por NUCLENOR, SA contra la resolución de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid), de fecha 19 de diciembre de 2018, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

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.

La representación de NUCLENOR, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central, adoptado en su sesión del día de 9 de abril de 2019 (R.G.: 00-5088-2016-50- IE), desestimatorio del recurso interpuesto contra el acuerdo de ejecución de la decisión del propio órgano

central de revisión, de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), promovido por NUCLENOR, SA contra la resolución de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid), de fecha 19 de diciembre de 2018, relativa al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos (trasladado de la demanda el entrecomillado que sigue):

«A./ (...) se declare la nulidad de la resolución de fecha 9 de abril de 2019 dictada por la Sala Primera del Tribunal Económico- Administrativo Central en el procedimiento 00-5088-2016-50-IE, así como del acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid) de 19 de diciembre de 2018 de la que trae causa; y, en consecuencia, se declare el derecho de NUCLENOR, SA:

- a los correspondientes intereses de demora sobre el importe de 9.116.562,85 euros de crédito reconocido por el Tribunal Económico-Administrativo Central por los activos por impuesto diferido susceptibles de monetización en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, por un importe de 865.449,05 euros (i.e., por el tiempo transcurrido entre el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo en el que se denegó el pago de dicha cantidad, y el 28 de diciembre de 2018, fecha de la devolución efectiva de dicho crédito); así como

- a los correspondientes intereses de demora sobre el citado importe de 865.449,05 euros, por el tiempo transcurrido desde el 28 de diciembre de 2018 (i.e., fecha en que se percibieron efectivamente por NUCLENOR, SA los 9.116.562,85 euros de crédito reconocido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y en la que de debían haber percibido igualmente los 865.449,05 euros de intereses de demora) hasta la fecha de ingreso efectivo del mismo.

B./ Adicionalmente (...) se declare igualmente la nulidad de la resolución de fecha 9 de abril de 2019 dictada por la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Central en el procedimiento 00-5088-2016-50-IE, así como del acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid) de 19 de diciembre de 2018 de la que trae causa, y se declare el derecho de NUCLENOR, SA:

- a los intereses de demora sobre el citado importe de 9.116.562,85 euros de crédito reconocido por el Tribunal Económico-Administrativo Central desde el 25 de enero de 2016 (i.e., seis meses después de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de NUCLENOR, SA correspondiente al ejercicio 2014) hasta el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo en el que se denegó el pago de dicha cantidad, por importe de 133.938,54 euros; así como a los correspondientes intereses de demora sobre el citado importe de 133.938,54 euros, por el tiempo transcurrido desde el 28 de diciembre de 2018 (i.e., fecha en que se percibieron efectivamente por NUCLENOR, SA los 9.116.562,85 euros de crédito reconocido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y en la que de debían haber percibido igualmente los 133.938,54 euros de intereses de demora) hasta la fecha de ingreso efectivo del mismo».

## **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.**

No habiéndose recibido el proceso a prueba, las partes presentaron escritos de conclusiones, tras lo cual se declaró concluso el procedimiento. Para votación y fallo se señaló el día 23 de noviembre de 2022, continuando la deliberación en fechas posteriores.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

1.- Ateniéndose a la disposición adicional vigésima segunda del TRLIS, en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2014, la actora instó la conversión en crédito frente a la Administración Tributaria de activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs) a 31 de diciembre de 2014, solicitando el abono del importe de 17.591.231,33 euros como generado por ese concepto. Practicada liquidación provisional con fecha 17 de junio de 2016, en lugar de la cantidad solicitada, se minoró la cifra reconocida a abonar a 2.799.577,17 euros. La minoración es consecuencia de no reconocer como originadores de DTAs determinados fondos tanto externos como internos, en cuyo detalle, para nuestra tarea, no es preciso que nos detengamos.

2.- Discrepando de la cantidad reconocida, la recurrente dedujo reclamación económico administrativa, la cual fue resuelta por el TEAC, en sentido parcialmente estimatorio, mediante acuerdo de 8 de marzo de 2018 (RG 5088-16).

3.- El órgano de revisión dispuso que «procede la devolución solicitada respecto a las DTAs procedentes de los denominados fondos externos, tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas como los correspondientes a prestaciones no pagadas».

4. En ejecución de lo resuelto, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, con fecha 19 de diciembre de 2018, determinó en la cifra de 9.116.562,85 euros la cantidad pendiente de abono, cantidad que no incluye intereses de demora, según se expresa, en aplicación el artículo 69.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (Real Decreto 634/2015). Como se recordará, este precepto, después de señalar que el procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Hacienda Pública se rige por lo dispuesto en el artículo 31 LGT, dispone que, en ningún caso se produce el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31, esto es, los previstos para los supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

5. Disconforme con lo acordado respecto a este extremo del devengo de intereses, NUCLENOR, SA interpuso recurso de ejecución en el que ha recaído el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019 (R.G.: 00-5088-2016-50-IE) objeto de nuestro examen.

6. Dicho muy resumidamente, el TEAC desestimó el recurso con la misma base normativa que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León. El órgano de revisión enfatiza que el apartado 4 del artículo 69 del Reglamento del impuesto sobre sociedades prevé expresamente que aunque el abono del crédito exigible frente a la Administración Tributaria se rige por la regulación de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, esto es, el artículo 31 TRLIS, no obstante, excluye expresamente el devengo de intereses de demora.

## Segundo.

Posiciones de las partes.

El objeto de la pretensión principal de la recurrente es el reconocimiento del derecho al abono de los intereses de demora sobre el importe de 9.116.562,85 euros de DTAs durante los periodos señalados en el suplico, así como los intereses devengados por los propios intereses, en los términos y por los periodos que hemos transcrito en los antecedentes.

Son dos los motivos aducidos en fundamento de las pretensiones.

Primero: La inaplicación del artículo 69.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades en el punto relativo a que exceptúa el devengo de intereses. Entiende la recurrente que esta previsión es contraria al principio de legalidad ya que supone un exceso reglamentario respecto a lo dispuesto en el artículo 130 LIS y contradice la previsión del artículo 31 LGT en conjunción con los artículos 8 y 58 de la misma norma.

Y, segundo: Desde otro punto de ataque, confluente, se defiende que el artículo 69.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedad no puede ser de aplicación cuando la Administración, a través de un procedimiento de comprobación limitada de la autoliquidación, destinado exclusivamente a la comprobación del crédito solicitado, ya ha dictado la liquidación provisional, en este caso el 17 de junio de 2016, denegando la monetización de un determinado importe por DTAs, cuando el importe solicitado es reconocido posteriormente por el TEAC.

En desarrollo de este motivo, argumenta la actora que una cosa sería que al tener los créditos por DTAS la consideración de devoluciones derivadas de la normativa del impuesto sobre sociedades, sin derecho al devengo de intereses de demora una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud de la devolución a través de la correspondiente autoliquidación ( artículo 69.4 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sociedades), hasta la fecha del acuerdo en el que se reconoce el crédito y otra, bien distinta, que dictado el acuerdo admitiendo la procedencia de la monetización, minorando no obstante el importe, pero el solicitado es reconocido ulteriormente por los tribunales. Para estos casos- siempre a juicio de la actora-, debe reconocer la procedencia de los correspondientes intereses de demora desde la fecha de aquel acuerdo hasta la fecha de su devolución efectiva.

Adicionalmente, aporta también la recurrente como argumento en apoyo de sus pretensiones el hecho de que la propia Inspección de la AEAT de Castilla y León, en acuerdo de 22 de junio de 2017, reconoció el abono de interés de demora sobre la devolución de 2.799.577,17 euros por "el retraso en el pago", por el tiempo transcurrido entre el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo por el que se ordenó el pago de 2.799.577,17 euros y el 19 de enero de 2017, fecha de la devolución efectiva.

Para cualquiera de los casos se solicita el abono de intereses de demora sobre el importe de 9.116.562,85 euros, así como a los intereses de los intereses de demora, en los términos que ya hemos anotado.

Inversamente a lo razonado por la actora, el abogado del Estado llama la atención sobre la circunstancia de que en el caso de la figura de las DTAs, a diferencia de lo que ocurre en los casos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, no existen cantidades o desembolsos previos ingresados o soportadas por el contribuyente. En su opinión, lo que se pretende es exigir una suerte de responsabilidad patrimonial no prevista ni

en el artículo 31 LGT ni el 130 LIS al no entrar en juego el artículo 32 LGT. Para el abogado del Estado, el caso de reconocimiento de DTAs se trata de un expediente de reconocimiento de un crédito para el que el reglamento del impuesto no fija plazo, ni ingreso ni devolución, ni mecánica tributaria. Todo ello, a su juicio, debe conducir a una sentencia desestimatoria.

### Tercero.

Respuesta a las pretensiones suscitadas.

El artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades se ocupa del procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Hacienda Pública en relación con activos por impuesto diferido convertibles en créditos exigibles a la Administración tributaria.

En su apartado 4 prevé que la compensación y abono de esos créditos se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 LGT y en su normativa de desarrollo, si bien exceptuando expresamente que se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 del propio artículo 31 TRLIS. Como es sabido, según ese apartado, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

Ahora bien, a juicio de esta Sala, la conversión de las DTAs no constituye propiamente un expediente de devolución derivada de la normativa del tributo a que se refiere el artículo 31 LGT. En efecto, por mucho que el artículo 69.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, sobre el procedimiento de compensación y abono de DTAs, se remita al 31 LGT, debe entenderse que se trata de un supuesto de regulación per relationem, esto es de una clausula remisoria regulando la materia por referencia a otra norma, con acotamiento del alcance, puramente procedimental, para encauzar formalmente la compensación y abono de esos créditos, lo que seguramente obedece a razones de economía legislativa o sistematización. No se produce, por tanto, una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos y ello es así por la razón de que en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados. En la regulación del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria ( artículo 130 LIS), no se contiene previsión alguna relativa a la generación o no de intereses de demora y, en cambio, en cuanto al procedimiento (también en cuanto al plazo), hace reenvío normativo a la regulación reglamentaria. De todo ello alcanzamos la conclusión de que el artículo 69.4 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sociedades en el punto en que excluye el devengo de intereses no es contrario al principio de legalidad por exceso reglamentario.

Antes de dar respuesta al segundo motivo, en una suerte de paréntesis, ha de desecharse, por entender que no es trasladable al caso, el hecho de que por acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de 22 de junio de 2017 se reconoció el abono de interés de demora sobre la devolución de 2.799.577,17 euros por el retraso en el pago entre el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo por el que se ordenó el pago de 2.799.577,17 euros y el 19 de enero de 2017, fecha de la devolución.

La obligación de satisfacer intereses de demora a favor del contribuyente se contiene en los artículos 26, 30 y 32 LGT; con todo, estos preceptos se limitan a establecer lo que constituye una obligación de contenido económico impuesta por la legislación tributaria a la Administración. Por otra parte, el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria se refiere a los intereses de demora a cargo de la Administración, excluye de su ámbito aplicativo, entre otras, la materia tributaria.

El Tribunal Constitucional ha venido admitiendo la constitucionalidad de ciertas prerrogativas de la Administración Pública, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento. También ha sido declarado que la tutela judicial efectiva exige no sólo que se cumpla el fallo [...] sino que el ganador consiga el restablecimiento pleno de su derecho hasta la restitutio in integrum [...]. En este sentido actúa el interés de demora, cuya función exclusiva es esa.

En nuestro caso, el acuerdo de liquidación provisional, de 17 de junio de 2016, no admite la procedencia del abono del importe de 17.591.231,33 euros solicitado por la recurrente en concepto de DTAs, existiendo una discrepancia consistente en la diferencia de tal cantidad y la admitida como procedente de abono: 2.799.577,17 euros. Sucede también que el importe de abono solicitado hasta un total de 17.591.231,33 euros tampoco resultó ser el procedente tras el acuerdo del TEAC de 8 de agosto de 2018. De este acuerdo resultó un incremento de 9.116.562,85 euros, respecto de los 2.799.577,17 euros inicialmente admitidos. Y es que el TEAC mantuvo la improcedencia de determinados bloques de créditos, entre ellos los correspondientes a dotaciones a fondos internos no externalizados (lo que ha constituido el objeto del recurso 586/2019 en el que hemos dictado sentencia parcialmente estimatoria con fecha 12 de mayo de 2021 contra la que ha sido admitido por el Tribunal Supremo recurso de casación). De esta forma, la cantidad de 9.116.562,85, solo resultó determinable, y equiparada a cantidad líquida, a partir del acuerdo del TEAC de 8 de marzo de 2018 puesto que había de ser liquidada. Para estos casos, para el restablecimiento del derecho de la recurrente, debe reconocerse la procedencia de los correspondientes intereses de demora desde la fecha de aquel acuerdo hasta la fecha de su devolución, pues el reconocimiento por

el TEAC de un incremento de 9.116.562,85 euros es lo que hace líquido, vencido y exigible el importe de las DTAs. Por lo demás, no cabe el devengo de intereses sobre intereses.

#### **Cuarto.**

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado parcialmente, reconociendo a la actora el derecho a percibir intereses de demora de 9.116.562,85 desde la fecha del acuerdo del TEAC (8 de marzo de 2018) hasta la fecha del abono, desestimando el recurso en todo lo demás. Y al ser 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 la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, en nombre y representación de NUCLE NOR, SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019 (R.G.: 00-5088-2016-50-IE), desestimatorio del recurso interpuesto contra el acuerdo de ejecución del fallo del propio órgano central de revisión de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), anulando el acuerdo recurrido como acto tributario del que trae causa, en los términos referidos en el último fundamento de esta sentencia. 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 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 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.