

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 144/2025 de 12 de febrero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3012/2023****SUMARIO:**

Deuda tributaria. Interés de demora. Improcedencia. *Activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs).* La cuestión a analizar no es otra que determinar si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución de 9.116.562,85 euros, por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito frente a la Hacienda Pública. La Sala de instancia confirma la resolución del TEAC y afirma que no se trata de una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos pues en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados, criterio que comparte la Sala. La mercantil afirma que procede el devengo de intereses de demora desde el 17 de junio de 2016, fecha en que se practicó la liquidación provisional por la Administración. Estima la Sala que la conversión de las DATs no constituye, en sentido propio, un expediente de devolución derivado de la normativa del tributo. No estamos ante una devolución de ingresos que se haya realizado previamente, sino ante supuestos en los que la norma permite anticipar el crédito del impuesto frente a la Hacienda Pública cuando se producen ciertas circunstancias, lo que determina que el art. 69.4 Rgto IS no prevea que se satisfagan intereses de demora en el momento anterior a su conversión. La conversión implica transformar un crédito fiscal de la empresa, que solo puede figurar en su balance cuando sea probable su aprovechamiento futuro a través de menores cuotas a satisfacer en el impuesto sobre sociedades, en un crédito exigible frente a la Administración desde el momento de la presentación de la autoliquidación del impuesto. Es imposible que las devoluciones de activos por impuestos diferidos puedan ser consideradas devoluciones por ingresos indebidos, ya que para ello se exigiría un desembolso previo por parte del contribuyente, que no existe en esta figura jurídica. Ahora bien, una vez determinado el importe de la devolución, sí procederá el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la efectiva devolución, y ello como consecuencia de la naturaleza indemnizatoria que tienen los intereses de demora [Vid., STS de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 3071/2019]. En el caso examinado, una vez que el TEAC, en su resolución de 8 de marzo de 2018, determinó la cantidad líquida cuya devolución resultaba procedente, esta suma debe generar los correspondientes intereses de demora desde la fecha del acuerdo -8 de marzo de 2018- hasta la fecha de su devolución, tal y como ha declarado la Sala de instancia, siendo esta la forma de que se restablezca el derecho de la recurrente. En cuanto al *dies a quo* del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses es la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario. En este caso, el importe de la devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DATs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, solo resultó determinable desde la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario -resolución de 8 de marzo de 2018-, con la consecuencia de que, en tales condiciones, no cabía apreciar deuda vencida líquida y exigible ni mora por parte de la Administración. Si bien no procede el abono de intereses de demora durante el periodo de tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, sin embargo, una vez reconocido el importe de la devolución a que tiene derecho el obligado tributario, procederá el devengo de intereses de demora. Determinado el importe de la devolución, el *dies a quo* del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses será, en el caso examinado, el de la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho del obligado tributario.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 144/2025**

Fecha de sentencia: 12/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3012/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/02/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3012/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 144/2025**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de febrero de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, los recursos de casación registrados con el núm. **3012/2023**, interpuestos por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y por la mercantil **NUCLENOR, S.A.**, representada por la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 577/2019.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación del Abogado del Estado, y la mercantil **NUCLENOR, S.A.**, representada por la procuradora doña Isabel Juliá Corujo.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

1.Los recursos de casación interpuestos, de un lado, por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta y, de otro, por la mercantil Nuclenor, SA, tienen por objeto la mencionada sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de

Síguenos en...



lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso núm. 577/2019 interpuesto contra la resolución de 9 de abril de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], desestimatoria de la reclamación formulada contra el Acuerdo de ejecución de 19 de diciembre de 2018 de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«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 NUCLENOR, 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».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, y la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, en representación de Nuclenor, S.A., presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifican como normas infringidas las siguientes:

1.1.El Abogado del Estado invoca como infringidos el art. 69.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades [«RIS»]; el artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»], y de la Disposición Adicional 22ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], en relación con el artículo 31 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

1.2.Por su parte, la representación procesal de Nuclenor, S.A., en su escrito de preparación del recurso de casación, identifica como infringidos la Disposición Adicional 22ª TRLIS y el artículo 69.4, así como el artículo 31 LGT y el artículo 12 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»].

2.La Sala de instancia, por auto de 11 de abril de 2023, tuvo por preparados ambos recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado y Nuclenor, S.A., como partes recurrentes y recurridas, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión de los recursos de casación.

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de diciembre de 2023, acordó:

"1º) Admitir el recurso de casación 3012/2023, preparado por el abogado del Estado y Nuclenor, S.A., respectivamente, contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso nº 577/2019.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

- *Determinar, en interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública.*

- *De responder afirmativamente a la pregunta anterior, esclarecer cuál es el día a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses: si desde la fecha de la liquidación realizada por la Administración tributaria o desde la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario*

3º) Reseñar como normas que, en principio, habrán de ser interpretadas, los artículos 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, 69.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

Síguenos en...



CUARTO. Interposición de los recursos de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, mediante escrito fechado el 26 de febrero de 2024, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Tras referir los antecedentes del recurso, alega que la cuestión a analizar no es otra que determinar si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución de 9.116.562,85 euros, por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito frente a la Hacienda Pública.

Afirma que la sentencia de la Sala de instancia, básicamente, confirma la resolución administrativa señalando que la remisión del art. 69.4 RIS al art. 31 de la LGT/2003, debe entenderse como un supuesto de regulación "*per relationem*", esto es, una cláusula remisoria regulando la materia por referencia a otra norma, con acotamiento del alcance, puramente procesal, para encauzar formalmente la compensación y abono de esos créditos, lo que seguramente obedece a razones de economía legislativa o sistematización.

No obstante, la sentencia reconoce intereses de demora a favor del contribuyente desde la fecha de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018. Sostiene el Abogado del Estado que el art. 69.4 del RIS sirve de fundamento para denegar el pago de intereses de demora sobre la cantidad a devolver en concepto de DTAs tanto antes como después de la Resolución de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), tal y como declara el TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019. Ello encuentra fundamento en el propio funcionamiento de las DTAs que queda explicado en la Resolución de 8 de marzo de 2018.

Recuerda que no estamos ante una devolución de ingresos que se hayan realizado previamente, sino que estamos ante supuestos en los que la norma permite anticipar el crédito del Impuesto frente a la Hacienda Pública cuando se producen ciertas circunstancias. Es precisamente el que se está anticipando el crédito frente a la Hacienda Pública, frente al momento que se generaría dicho crédito según las reglas generales, lo que determina que el art. 69.4 del RIS no prevea que se satisfagan intereses de demora en ningún momento, no compartiéndose la conclusión que alcanza la Audiencia Nacional.

Reitera que no existen cantidades previamente ingresadas o soportadas por el contribuyente en la solicitud de devoluciones por conversión de activos por impuesto diferido. Ello es así porque esta conversión implica transformar un crédito fiscal de la empresa, que sólo puede figurar en su balance cuando sea probable su aprovechamiento futuro a través de menores cuotas a satisfacer en el Impuesto sobre Sociedades, en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria desde el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, en presencia de esta figura jurídica nunca existe desembolso previo por parte del contribuyente o en su nombre, por parte de terceros (como en las retenciones).

Señala que la ausencia del presupuesto de hecho exigido por la norma (devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo) en el caso enjuiciado impide que la Administración pueda atender la petición realizada por el contribuyente ni, por ende, que pueda tenerse en cuenta la doctrina de esa Sala (Sentencia de 18 de junio de 2009 c.4124/2003, a la que se hace mención en el Razonamiento Jurídico Quinto del Auto de admisión) que, en los supuestos de devolución por exceso de retenciones e ingresos a cuenta en el IS, reconoce el devengo de intereses de demora sobre las cantidades no abonadas en su momento, desde la finalización del plazo del que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.

Considera que no se vulnera norma legal alguna ya que la base de la aplicación del artículo 69.4 RIS, el art 31 LGT/2003, responde a causa bien distinta a la prevista en el art 130 LIS. Reitera que la propia filosofía de esta posibilidad de conversión en activos no admite el abono de intereses de demora.

Lo expuesto impide que, en este caso, pueda entrar en juego la doctrina de la Sala, recogida en el Razonamiento Jurídico Quinto.2 del Auto de admisión.

Los intereses de demora tienen una clara naturaleza indemnizatoria por retraso, cuestión ajena a las posibilidades que otorga el art 130 LIS/2014.

Concluye que no procede abono de intereses de demora ya que no se está en presencia de una devolución derivada de la normativa del tributo, tal y como se conceptúa en el artículo 31 de la Ley General Tributaria ni se está en presencia de la devolución de un ingreso indebido, regulado en el artículo 32 de la citada Ley. Añade que "[...] la cuestión tiene interés casacional en cuanto que la devolución del importe reconocido por el crédito derivado de las DTAs no devenga, en

Síguenos en...



ningún caso, intereses de demora. En realidad, la Audiencia Nacional está fijando un momento a partir del cual entiende que hay un retraso en el pago, pero el momento que toma como referencia, el de la fecha de la primera resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, parece arbitrario y podría igualmente fijarse en cualquier otro momento (como, por ejemplo, el momento en el que se resuelve la solicitud inicial que es el momento buscado por el contribuyente)".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] se solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria en parte de la Sala de lo Contencioso Administrativo -Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 30 de enero de 2023, dictada en el recurso 577/2019 interpuesto por NUCLENOR S.A. contra resolución del TEAC de 9 de abril de 2019, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión, declare haber lugar al recurso de casación, sentando como doctrina que:

-En interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no procede el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, del acuerdo recurrido".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

-En interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no procede el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública.

y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada".

2.La procuradora doña Isabel Juliá Corujo, en la representación ya acreditada de Nuclenor, S.A., mediante escrito registrado el 4 de marzo de 2024, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que alega, en relación con los hechos que están en el origen del recurso de casación, que la razón de la reclamación de los intereses de demora en el recurso presentado contra la ejecución del fallo de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 no se encuentra en lo dispuesto en el artículo 69.4 RIS (cuando se remite al artículo 31 LGT y excepciona el devengo de los intereses de demora a que se refiere su apartado 2), sino que "[...] deriva de la deficiente ejecución, en perjuicio de NUCLENOR, SA, de dicha devolución derivada de la normativa del tributo recogida en el acuerdo de 17 de junio de 2016, que es cuando se debió haber reconocido a mi representada, tras las actuaciones de comprobación limitada efectuadas, el derecho a dicha devolución adicional reconocida posteriormente por el TEAC, lo cual provoca ex lege (artículo 30.1 y 34.1.b LGT) el devengo de los correspondientes intereses de demora a favor del contribuyente, por cuanto la Administración tributaria no está exenta de la obligación de abonar a aquel los intereses de demora cuando se retrase en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de contenido económico".

Añade que "[c]omo consecuencia de dicha deficiente ejecución, dado el no reconocimiento en el acuerdo de 17 de junio de 2016 de los créditos exigibles por DTAs en la autoliquidación del ejercicio 2014, la ejecución de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 debió contemplar necesariamente, no solo la devolución del crédito exigible de DTAs inicialmente no reconocido, por importe de 9.116.562,85 euros, sino también los intereses de demora devengados por dicha cantidad desde el 17 de junio de 2016, fecha en la que se debió haber reconocido el importe de dicha devolución, hasta la fecha de su efectiva devolución, el 28 de diciembre de 2018. Si la Administración hubiera reconocido desde el principio la devolución del importe de 11.916.140,02 euros-, importe confirmado por el TEAC, mi representada no tendría interés de demora alguno que reclamar. Por eso, resulta carente de todo sentido que un retraso en el cobro por parte de esta parte, derivado de una defectuosa resolución por parte de la Administración no se vea penalizada por el devengo de intereses de demora. Lo contrario, incentivaría a la Administración a resolver improcedentemente solicitudes de monetización de DTAs, como forma de financiación gratuita, práctica que difícilmente casaría con el principio de buena administración".

Señala que la generación de intereses nace precisamente como consecuencia (i) de un menor reconocimiento de la Administración tributaria en el acuerdo de 17 de junio de 2016 del crédito por DTAs solicitado y al que tenía, como finalmente se reconoció, derecho Nuclenor, SA; (ii) dicho acuerdo de 17 de junio de 2016 fue el resultado del desarrollo de unas actuaciones de

Síguenos en...

comprobación limitada llevadas a cabo de forma exclusiva para la comprobación de la adecuación a derecho de dichos DTAs, que precisamente se convirtieron en crédito exigible para Nuclenor, SA en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (apartado 3 de la disposición adicional vigésimo segunda del derogado TRLIS).

Afirma que "[...] el pago de los intereses de demora solicitados trata de compensar, no el tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución (i.e., tiempo en el que, efectivamente, según el artículo 69.4 RIS, no se produce el devengo del interés de demora a que se refiere el artículo 31.2 LGT), sino el retraso en el cumplimiento por la Administración de sus obligaciones tributarias de contenido económico, retraso que fue desde la fecha en que debió haberse reconocido la devolución del crédito exigible (i.e., 17 de junio de 2016) como consecuencia de la finalización del procedimiento de comprobación limitada, hasta que finalmente la recibió (i.e., 28 de diciembre de 2018)".

Asimismo, sostiene que debería, igualmente, reconocerse su derecho al resarcimiento de daños y perjuicios, mediante el abono de los intereses de demora sobre la cantidad que resultase a abonar en ejecución del fallo del presente procedimiento, desde el día en que se produjo la reclamación de la cantidad por medio de la interposición del recurso contra la ejecución del fallo del TEAC de 8 de marzo de 2018 (i.e., el 28 de diciembre de 2018), hasta el de su efectivo pago. Considera que las cuestiones de interés casacional, recogidas en el auto de admisión de 20 de diciembre de 2023, deben interpretarse de la siguiente forma: "[...] (i) si el hecho de que el artículo 69.4 RIS excepcione la aplicación del apartado 2 del artículo 31 LGT no implica, en caso de que la Administración tributaria determine en su acuerdo de liquidación una devolución de DTAs menor que la solicitada que las cantidades que posteriormente se puedan reconocer en vía de recurso devenguen el abono de los correspondientes intereses de demora; y, (ii) si, en caso de que así sea, como propugna esta parte, el *dies a quo* del cómputo de dichos intereses debe ser la fecha del acuerdo de liquidación de la Administración tributaria en que debió ser efectivamente reconocido, o desde la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo o judicial que determina la incorrección del cálculo de la Administración y la cuantía concreta de la devolución a la que tenía derecho el obligado tributario".

Sostiene que no es correcta la conclusión alcanzada por la Sala *a quo*, en la medida en que parte de la premisa de que *"la conversión de los DTAs no constituye propiamente un expediente de devolución derivada de la normativa del tributo a que se refiere el artículo 31 LGT"*, resultando también incorrecta la afirmación de que en los DTAs no existen cantidades previamente ingresadas. La remisión que realiza el artículo 69.4 RIS al artículo 31 LGT debe entenderse como una declaración de la auténtica naturaleza de los créditos exigibles por DTAs, y no solamente como una referencia a su regulación procedimental (como expone la Sala de instancia), por lo que igualmente infringe el artículo 69.4 RIS.

Asimismo, señala que, a diferencia de lo que expone la Sala de instancia, lo que hizo líquido, vencido y exigible, en palabras de la Sala, el importe de 9.116.562,85 euros de devolución de DTAs fue precisamente el cumplimiento de las circunstancias recogidas en la disposición adicional vigésima segunda del derogado TRLIS (después, artículo 130 LIS), que hizo que, con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, dicho importe, con el resto solicitado, se convirtiera directamente en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Reitera que la obligación de pago de intereses de demora nace como consecuencia del reconocimiento el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid) por el que se le practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 como consecuencia del procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo *ad hoc* para determinar el crédito exigible por DTAs, de un menor crédito tributario que el solicitado por Nuclenor, SA, y al que tenía derecho. Desde dicha fecha de 17 de junio de 2016 la citada Dependencia Regional de Inspección se retrasó en el cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias, no devolvió a Nuclenor, SA los 9.116.562,85 de DTAs a los que tenía derecho (como después determinó el TEAC), por lo que el pago de los intereses de demora que se reclaman compensaría, no el tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación del Impuesto del ejercicio 2014 y el 17 de junio de 2016 (fecha de la liquidación provisional que culminó el procedimiento de gestión tributaria de devolución iniciado mediante autoliquidación), sino el daño causado, el perjuicio indemnizable, desde la fecha en que debió haberse reconocido el derecho a la devolución de dicho importe de 9.116.562,85 euros (i.e., 17 de junio de 2016) hasta la fecha en que

efectivamente se le abonó la misma, en ejecución de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 que declaró dicho derecho (i.e., 28 de diciembre de 2018).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia, estimando el recurso de casación, con la consiguiente anulación de la Sentencia parcialmente estimatoria recurrida, por ser contraria a derecho, y que:

-interpretando correctamente tanto la disposición adicional vigésima segunda del derogado TRLIS (hoy, artículo 130 LIS), como el artículo 69.4 RIS, y los artículos 30 y 31 LGT (desarrollado este último por los artículos 122 a 125 RD 1065/2007), determine, (i) por un lado que, el hecho de que el artículo 69.4 RIS excepcione la aplicación del apartado 2 del artículo 31 LGT, no supone, en un caso como el que nos ocupa, en que la Administración tributaria, como resultado del desarrollo de unas actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo de forma exclusiva para la comprobación de la adecuación a derecho de los DTAS solicitados a devolver por el contribuyente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, haya reconocido en su acuerdo de liquidación provisional una devolución de DTAs menor que la solicitada, que las cantidades que posteriormente se puedan reconocer en vía de recurso, administrativo o judicial, no devenguen efectivamente el abono de los correspondientes intereses de demora hasta la fecha de su efectivo pago; y (ii) por otro, que el *dies a quo* del cómputo de estos intereses de demora debe ser precisamente la fecha de dicho acuerdo de liquidación provisional en que debió ser efectivamente reconocido el crédito exigible por DTAs, que es el momento en que la Administración tributaria incumplió con sus obligaciones de contenido económico, y no la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo o judicial que determina el exceso de devolución a la que tenía derecho el obligado tributario;

-así como que, de acuerdo con la jurisprudencia citada en el presente escrito sobre la repercusión en el ámbito tributario de los artículos 1.100, 1.101 y 1.108 del Código Civil, determine igualmente que, si la percepción efectiva de estos intereses de demora se produce en una fecha posterior a aquella en que se abonó el crédito exigible por DTAs, debe igualmente reconocerse, dado que el montante total de la devolución procedente en derecho (i.e., la deuda tributaria) es el principal más los intereses de demora, el derecho del contribuyente al resarcimiento de daños y perjuicios, mediante el abono de nuevos intereses de demora sobre aquellos intereses no satisfechos en su debido momento, devengados desde el día en que se produjo la reclamación de los intereses de demora sobre el crédito no reconocido inicialmente por DTAs (en nuestro caso, el 28 de diciembre de 2018), hasta el de su efectivo pago".

QUINTO. Oposición a los recursos de casación.

1.El Abogado del Estado, como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por Nuclenor, S.A., fechado el 17 de abril de 2024, en el que reitera el contenido de su escrito de interposición y, saliendo al paso de la pretensión formulada de contrario, como parte recurrida, solicita a la Sala que fije como doctrina que:

"[...] - En interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no procede el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública.

Sobre esa base y dando así una respuesta conjunta a los dos recursos formulados, dicte sentencia acorde con esa interpretación, desestimando, en todo caso, el recurso de casación de adverso que pretende que se le reconozca el abono de esos intereses desde la fecha de la liquidación realizada por la Administración en respuesta a su solicitud de devolución.

Ello habría de llevar, por tanto, a la desestimación también del recurso del obligado contra la resolución del TEAC impugnada y a la del acuerdo recurrido ante el mismo".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando, en el peor de los casos, la sentencia recurrida".

2.La representación procesal de Nuclenor, SA, por escrito registrado el 23 de abril de 2024, se opuso al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, remitiéndose al apartado previo de su escrito de interposición, que da por reproducido, y en relación con las infracciones señaladas por el Abogado del Estado, alega que nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, como así concluyó la propia resolución del TEAC de fecha 9 de abril de 2019 (procedimiento 00-5088-2016-50-IE), dictada en el recurso contra la ejecución del fallo de su primera resolución de 8 de marzo de 2018 -fundamento de derecho tercero-.

Señala que cuando el legislador, en virtud de la disposición adicional vigésima segunda del derogado TRLIS (hoy, artículo 130 LIS), permite monetizar estos DTAs (que no son sino créditos

Síguenos en...



fiscales que, con carácter general, se recuperan vía decremento a la base imponible del Impuesto en los ejercicios en que se cumplen los requisitos para que aquellos gastos sean fiscalmente deducibles), introduce *ex lege* un nuevo supuesto de devolución derivada de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que permite disfrutar, de forma anticipada, de estos créditos fiscales, ya que dicha monetización lleva aparejada la imposibilidad de disminuir las bases imponibles de los ejercicios futuros en que se cumplan las condiciones para su deducibilidad fiscal (lo que conllevará unos mayores ingresos o unas menores devoluciones en dichos ejercicios). Considera que la remisión que realiza dicho artículo 69.4 RIS al artículo 31 LGT debe entenderse precisamente como una declaración de la auténtica naturaleza de los créditos exigibles por DTAs y no solamente como una referencia a su regulación procedimental. Sostiene que lo que hace el artículo 69.4 RIS, tras señalar que el abono del crédito exigible por DTAs se rige por lo dispuesto en el artículo 31 LGT y en su normativa de desarrollo, es, dada la complejidad y el tiempo que puede suponer la comprobación de los créditos exigibles (i.e., mucho mayor, obviamente, que las típicas devoluciones de retenciones y pagos a cuenta), lo cual puede requerir en prácticamente todos los casos el inicio de procedimientos tributarios específicos de gestión o de inspección, que *"en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31"*, y que, así, la Administración tributaria pueda comprobar, sin la limitación temporal del plazo de seis meses desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación, la adecuación a derecho de los créditos exigibles por DTAs solicitados. Ahora bien, si el acuerdo por el que finaliza dicho procedimiento tributario de gestión o de inspección no reconoce todos los créditos exigibles por DTAs solicitados por el obligado tributario en su autoliquidación a los que tiene derecho, y aquellos son reconocidos posteriormente en vía administrativa o judicial, la Administración tributaria debe satisfacer los correspondientes intereses de demora desde la fecha de aquel acuerdo (i.e., fecha hasta la que no se devengan intereses de demora, en base al artículo 69.4 RIS) hasta la fecha efectiva de la devolución de la cantidad no reconocida inicialmente.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia en la que, tras fijar como interpretación a las cuestiones planteadas por la Sección de admisión de esa Sala del Tribunal Supremo en su auto de 20 de diciembre de 2023 la que respetuosamente solicitamos en el apartado segundo de este escrito de oposición, y previos los trámites oportunos, dicte Sentencia declarando no haber lugar al recurso de casación presentado por el abogado del Estado y estimando el recurso de casación interpuesto por NUCLENOR, SA, con la consiguiente anulación de la Sentencia parcialmente estimatoria recurrida, por ser contraria a derecho".

SEXTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 24 de abril de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 4 de diciembre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 4 de febrero de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

El objeto del recurso de casación interpuesto, de un lado, por el Abogado del Estado y, de otro, por la mercantil Nuclenor, S.A., desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, en interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública.

Asimismo, de responder afirmativamente a la pregunta anterior, se nos requiere esclarecer cuál es el *dies a quod* del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses: si desde la fecha de la liquidación realizada por la Administración tributaria o desde la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

Síguenos en...

2.1. En virtud de lo dispuesto en la disposición adicional 22ª TRLIS, Nuclenor, S.A., instó, en la autoliquidación del ejercicio 2014 del impuesto sobre sociedades, la conversión en crédito frente a la Administración 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 crédito generado por ese concepto.

2.2. El 17 de junio de 2016, fue practicada liquidación provisional por la Agencia Tributaria, reconociéndose a la interesada la cantidad de 2.799.577,17 euros. La minoración se produjo porque se consideró que determinados fondos, tanto externos como internos, no eran aptos para la generación de DTAs.

2.3. Disconforme con dicha resolución, la obligada tributaria dedujo reclamación económico-administrativa, estimada en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 8 de marzo de 2018. El TEAC reconoce la devolución de las DTAs procedentes de los denominados fondos externos, tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas como los referentes a prestaciones no pagadas. En el resto, la reclamación fue desestimada.

2.4. Frente a tal resolución del TEAC, la mercantil Nuclenor, S.A. interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, registrado con el nº 386/2018, que fue resuelto por sentencia de 12 de mayo de 2021, contra la que la Administración General del Estado formuló recurso de casación nº 6156/2021, admitido por auto de 25 de mayo de 2022 (ES:TS:2022:8330A), y desestimado por sentencia núm. 543/2023, de 3 de mayo (ES:TS:2023:2020). En dicha sentencia la Sección de Enjuiciamiento fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

«[...] la Disposición Adicional vigesimosegunda [TRLIS] permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal».

2.5. El 19 de diciembre de 2018, la AEAT dictó resolución en ejecución del citado acuerdo, determinando como pendiente de abono un importe de 9.116.562,85 euros, que no incluye intereses de demora -artículo 69.4 RIS-.

2.6. Disconforme con tal exclusión, se interpuso recurso de ejecución del artículo 241 LGT, desestimado por el TEAC el 9 de abril de 2019, por entender que el artículo 69.4 RIS prevé que, aunque el abono del crédito exigible frente a la Administración se rige por la regulación de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, esto es, con arreglo al artículo 31 LGT, no obstante, excluye el devengo de intereses de demora en un caso como el debatido.

2.7. La mercantil Nuclenor, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo frente a dicha resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, registrado con el nº 577/2019, que fue desestimado por la sentencia que es objeto del presente recurso de casación.

La Sala *a quo* estimó en parte el recurso, reconociendo el derecho de la actora a percibir intereses de demora sobre la cantidad de 9.116.562,85 euros, a contar desde el 8 de marzo de 2018, fecha en que se dictó la resolución del TEAC que reconoció a Nuclenor la cantidad procedente en concepto de DTAs, hasta el momento de su abono. La sentencia razona [FD 3º] en los términos siguientes:

«[...] 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 [RIS], 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 las 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 [RIS] en el punto en que excluye el devengo de intereses no es contrario al principio de legalidad por exceso reglamentario.

[...] 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».

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, son relevantes para la resolución del recurso los siguientes preceptos.

1. La Disposición Adicional 22ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), precepto que fue introducido para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, por el Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, aplicable *ratione temporis* en la fecha de la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2014. Dispone:

«1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el sujeto pasivo registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible, a partir del primer período impositivo que se inicie en 2014, las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o

Síguenos en...



aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo de este apartado.

2. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria a que se refiere el apartado 1 de la presente disposición determinará que el sujeto pasivo pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio sujeto pasivo genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

4. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de compensación de bases imponibles negativas previsto en esta Ley, computado desde el registro contable de tales activos. En el supuesto de activos registrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma, este plazo se computará desde dicha entrada en vigor. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.»

2. A su vez, el artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), siguiendo la misma línea que la Disposición Adicional 22ª del TRLIS referida, cuyo objeto es el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, aplicable a los acuerdos de ejecución dictados en 2016 y 2018, prevé que:

«1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el

Síguenos en...

contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo».

3. Dispone el artículo 69 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) que:

«[...] 4. La solicitud de abono del crédito exigible frente a la Administración tributaria se realizará a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31».

4. A su vez, el artículo 31 de la Ley General Tributaria (LGT), relativo a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, determina que:

«1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa 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.

2. 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 esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo».

Tal como recoge el auto de admisión, el apartado 2 del citado artículo deriva del artículo 13.5 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de modo que el precepto no resulta aplicable *ratione temporis* caso, pues la cuestión litigiosa versó sobre el devengo de tales intereses desde el 17 de junio de 2016 -cuando fue practicada la liquidación provisional- al 28 de diciembre de 2018 -fecha en que se hizo efectivo el pago de la cantidad a compensar-, como consecuencia del retraso en el reconocimiento del crédito y abono de la cantidad pendiente de pago.

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión a analizar no es otra que determinar si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución de 9.116.562,85 euros, por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito frente a la Hacienda Pública.

La Sala de instancia confirma, básicamente, la resolución del TEAC recurrida, pues señala que la remisión del art. 69.4 RIS al art. 31 de la LGT "[...] debe entenderse que se trata de un supuesto de regulación *per relationem*, esto es de una cláusula remisoria regulando la materia por

Síguenos en...



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".

No obstante, reconoce intereses de demora a favor del contribuyente -conforme a los artículos 26, 30 y 32 de la LGT-, desde la fecha de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, pues "[d]e este acuerdo resultó un incremento de 9.116.562,85 euros, respecto de los 2.799.577,17 euros inicialmente admitidos", añade que "[...] 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" y concluye que "[...] 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", sin que quepa "el devengo de intereses sobre intereses".

Frente a ello, esgrime, de un lado, el Abogado del Estado que el artículo 69.4 del RIS sirve de fundamento para denegar el pago de intereses de demora sobre la cantidad a devolver en concepto de DTAs tanto antes como después de la resolución de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), tal y como declara el TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019. Ello encuentra su fundamento en el propio funcionamiento de las DTAs, pues no estamos ante una devolución de ingresos que se hayan realizado previamente.

Sostiene que no procede abono de intereses de demora ya que no se está en presencia de una devolución derivada de la normativa del tributo, tal y como se conceptúa en el artículo 31 LGT ni se está en presencia de la devolución de un ingreso indebido, regulado en el artículo 32 de la citada Ley.

De otro lado, aduce la mercantil Nuclenor, SA que la razón de la reclamación de los intereses de demora en el recurso presentado contra la ejecución del fallo de la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, no se encuentra en lo dispuesto en el artículo 69.4 RIS (cuando se remite al artículo 31 LGT y excepciona el devengo de los intereses de demora a que se refiere su apartado 2), sino que "[...] deriva de la deficiente ejecución, en perjuicio de NUCLENOR, SA, de dicha devolución derivada de la normativa del tributo recogida en el acuerdo de 17 de junio de 2016, que es cuando se debió haber reconocido a mi representada, tras las actuaciones de comprobación limitada efectuadas, el derecho a dicha devolución adicional reconocida posteriormente por el TEAC, lo cual provoca *ex lege* (artículo 30.1 y 34.1.b LGT) el devengo de los correspondientes intereses de demora a favor del contribuyente, por cuanto la Administración tributaria no está exenta de la obligación de abonar a aquel los intereses de demora cuando se retrase en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de contenido económico". Afirma que procede el devengo de intereses de demora desde el 17 de junio de 2016, fecha en que se practicó la liquidación provisional por la Administración.

2.La conclusión alcanzada por la Sala de instancia es compartida por este Tribunal, con base en las siguientes consideraciones.

2.1.La conversión de las DATs no constituye, en sentido propio, un expediente de devolución derivado de la normativa del tributo.

La remisión que hace el artículo 69.4 RIS al artículo 31 de la LGT en cuanto al procedimiento de abono, tiene un alcance puramente procedimental, dirigido a encauzar formalmente la compensación y abonos de tales créditos, sin que ello implique una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos, por la razón de que, como acertadamente expone la Sala de instancia, en el caso de las DATs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados como consecuencia de la aplicación del tributo.

En efecto, no estamos ante una devolución de ingresos que se haya realizado previamente, sino ante supuestos en los que la norma permite anticipar el crédito del impuesto frente a la Hacienda Pública cuando se producen ciertas circunstancias (art. 130 LIS). Y es precisamente el que se está anticipando el crédito frente a la Hacienda Pública respecto al momento que se generaría dicho crédito según las reglas generales, lo que determina que el art. 69.4 del RIS no prevea que se satisfagan intereses de demora en el momento anterior a su conversión. La conversión implica transformar un crédito fiscal de la empresa, que solo puede figurar en su balance cuando sea probable su aprovechamiento futuro a través de menores cuotas a satisfacer en el impuesto sobre sociedades, en un crédito exigible frente a la Administración desde el momento de la presentación de la autoliquidación del impuesto.

Consecuentemente, en las DATs nunca existe desembolso previo por el contribuyente o, en su nombre, por terceros, como ocurre en las retenciones.

2.2. Es la ausencia del presupuesto de hecho exigido por la norma -devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo- lo que determina que el artículo 69.4 del RIS excluya el devengo de intereses de demora.

En la normativa propia del impuesto sobre sociedades, los intereses se empiezan a devengar transcurrido el plazo de seis meses desde que se solicitó la devolución, si ésta no se ha efectuado total o parcialmente por causa imputable a la Administración tributaria (artículo 139 LIS). A diferencia de ello, el artículo 130.3 de la LIS, al igual que anteriormente el apartado 3 de la DA 22ª del TRLIS, permiten optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión, de acuerdo al procedimiento y en el plazo establecido en el artículo 69.4 del RIS. Asimismo, los activos por impuesto diferido podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de dieciocho años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos, lo que determina una cuestión ajena al retraso en pagos o devoluciones.

Tal como expone el Abogado del Estado, es imposible que las devoluciones de activos por impuestos diferidos puedan ser consideradas devoluciones por ingresos indebidos, ya que para ello se exigiría un desembolso previo por parte del contribuyente, que no existe en esta figura jurídica.

2.3. Conforme a lo expuesto, no estamos en presencia de una devolución derivada de la normativa del tributo que, tal como se define en el art. 31 de la LGT, son "[...] las correspondientes a cantidades **ingresadas o soportadas** debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo", ni tampoco ante una devolución de ingresos indebidos que, conforme al artículo 32 de la LGT, se corresponde con "[...] los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones", sino, como ya se ha expuesto, ante supuestos en los que la norma permite anticipar el crédito del impuesto frente a la Hacienda Pública cuando se producen determinadas circunstancias (art. 130 LIS).

Ello determina que el artículo 69.4 del RIS "sirva" de fundamento para denegar el pago de intereses de demora sobre la cantidad a devolver en concepto de DATs -impuestos diferidos susceptibles de monetización- durante el periodo de tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública. De esta forma, no procede el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, hasta que no se determine el importe de la devolución a que tiene derecho el obligado tributario.

Ahora bien, una vez determinado el importe de la devolución, sí procederá el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la efectiva devolución, y ello como consecuencia de la naturaleza indemnizatoria que tienen los intereses de demora.

En efecto, es doctrina reiterada de esta Sala la que declara que "[...] los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio. Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico"[STS núm. 150/2021, de 8 de febrero (rec. 3071/2019, ES:TS:2021:433), entre otras].

En el caso examinado, una vez que el TEAC, en su resolución de 8 de marzo de 2018, determinó la cantidad líquida cuya devolución resultaba procedente, esta suma debe generar los correspondientes intereses de demora desde la fecha del acuerdo -8 de marzo de 2018- hasta la fecha de su devolución, tal y como ha declarado la Sala de instancia, siendo esta la forma de que se restablezca el derecho de la hoy recurrente Nuclenor, SA.

2.4. En cuanto al *dies a quo* del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses -segunda cuestión de interés casacional- debe ser, en este caso, la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario.

No puede olvidarse que solicitado por Nuclenor, S.A., el abono del importe de 17.591.231,33 euros en concepto de DATs, el acuerdo de liquidación provisional, de 17 de junio de 2016, no admitió la procedencia del abono de dicho importe, existiendo una discrepancia consistente en la diferencia de tal cantidad y la admitida como procedente de abono: 2.799.577,17 euros. Asimismo, el importe del abono solicitado por la mercantil Nuclenor hasta un total de 17.591.231,33 euros tampoco resultó ser el procedente tras el acuerdo del TEAC de 8 de marzo de 2018, sino que de este acuerdo resultó un incremento de 9.116.562,85 euros, respecto de los 2.799.577,17 euros inicialmente admitidos.

Tal como expone la sentencia impugnada en casación, ello fue debido a que el TEAC mantuvo la improcedencia de determinados bloques de créditos, entre ellos, los correspondientes a dotaciones a fondos internos no externalizados y, sin embargo, reconoció la devolución de las DTAs procedentes de los denominados fondos externos (tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas como los referentes a prestaciones no pagadas). Pues bien, frente a la resolución del TEAC, Nuclenor SA interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, resuelto por sentencia parcialmente estimatoria de 12 de mayo de 2021, contra la que el Abogado del Estado interpuso recurso de casación núm. 6156/2021, en el que se dictó por esta Sala sentencia desestimatoria en fecha 3 de mayo de 2023, en la que se fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] la Disposición Adicional vigesimosegunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo-, permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal".

De lo expuesto, se deduce que 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, fecha a partir de la que debe reconocerse la procedencia de los correspondientes intereses de demora, al resultar líquido, vencido y exigible el importe de las DTAs.

2.5. En último término, respecto de la petición de la mercantil Nuclenor, S.A., de que se devenguen intereses sobre los intereses de demora, basta con remitirnos a la STS 640/2019, de 21 de mayo, rec. 3699/2017, que a su vez se remite a la previa STS 935/2018, de 5 de junio, rec. 634/2017, ECLI:ES:TS:2018:2396, en la que se declara que "[n]o estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la Administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte que los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios."

En el caso que se examina, tal como se ha expuesto, el importe de la devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DATs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, solo resultó determinable desde la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario -resolución de 8 de marzo de 2018-, con la consecuencia de que, en tales condiciones, no cabía apreciar deuda vencida líquida y exigible ni mora por parte de la Administración.

CUARTO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a las cuestiones de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. En interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si bien no procede el abono de intereses de demora durante el periodo de tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, sin embargo, una vez reconocido el importe de la devolución a que tiene derecho el obligado tributario, procederá el devengo de intereses de demora.

2.Determinado el importe de la devolución, el *dies a quo* del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses será, en el caso examinado, el de la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho del obligado tributario.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en los recursos de casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y por la mercantil Nuclenor, S.A., han de quedar desestimados, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**,bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y por la mercantil **NUCLENOR, S.A.**,representada por la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 577/2019.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Exmo. Sr. don José María del Riego Valledor deliberó y votó en Sala y, al haberse jubilado antes de la firma de esta sentencia, salva su firma el Presidente de la Sección Excmo. Sr. don Francisco José Navarro Sanchis.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).