

R. CASACION núm.: 3071/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 150/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 3071/2019, interpuesto por _____, representada por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, contra la sentencia dictada el 18 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso nº 15705/2017, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2014.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada 18 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de la Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que desestimó el recurso núm. 15705/2017, interpuesto contra la resolución dictada con fecha 28 de septiembre de 2017 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, desestimatoria de la reclamación económico administrativa presentada contra el acuerdo de la AEAT Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de La Coruña, desestimatorio a su vez del recurso de reposición interpuesto contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, tal como se resumen en la sentencia de instancia, son los siguientes:

2.1. El 23 de noviembre de 2015 la AEAT, Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de La Coruña dictó acuerdo de liquidación referente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, derivado del acta de disconformidad , de fecha 14 de octubre de 2015, en el cual se regulariza la situación tributaria del contribuyente puesto que se consideró improcedente la deducción pretendida por el obligado tributario de los intereses de demora procedentes de la indicada acta de disconformidad número , de 12 de febrero de 2010, a raíz de la cual se giró una liquidación por importe de 121.531,25 euros, que fue declarada conforme a

derecho por la citada sentencia de la Audiencia Nacional. Asimismo, la AEAT rechazó la deducción de los intereses suspensivos por importe de 117.000 euros devengados, al acordarse la suspensión del pago de la deuda tribuiría mientras se tramitaba el procedimiento administrativo y posterior judicial.

2.2. Contra dicha liquidación interpuso el obligado tributario recurso de reposición, el cual fue desestimado por la oficina gestora, que, siguiendo la resolución del TEAC de fecha 7 de mayo de 2015 y la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de febrero de 2010, expone que es característico de los intereses de demora su función compensadora del incumplimiento de una obligación, de manera que de aceptarse el carácter de gastos deducibles, desaparecería la función llamada a cumplir por dichos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora, por lo que no los considera deducibles para determinar la base imponible en el Impuesto de Sociedades.

2.3. El día 11 de febrero de 2016, la representación de la mercantil presentó reclamación económico administrativa ante el TEAR de Galicia, que la desestimó mediante resolución de 28 de septiembre de 2017 manteniendo el criterio anterior.

2.4. No conforme con la anterior resolución, la mercantil ahora recurrente interpuso recurso contencioso administrativo registrado en la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, bajo el número de autos 15705/2017.

Seguidos los trámites oportunos, la Sala de instancia dictó sentencia desestimatoria el día 18 de marzo de 2019.

Sobre la cuestión que nos ocupa, se remite a lo acordado en la sentencia de esa misma Sala, de 14 de julio de 2017, desestimatoria de recurso contencioso-administrativo seguido bajo el número 15575/2016, y tras reproducir sus fundamentos primero y segundo, concluye: «En aplicación del

mencionado criterio jurisprudencial, no puede ser acogido el presente recurso en lo que atañe a los intereses moratorios y ello con independencia de que tal criterio se emitiese en relación a litigio al que le era de aplicación la normativa entonces vigente, anterior a la que aquí es de observar, siendo de tener en cuenta que la inviabilidad de aceptar como gasto deducible el procedente del incumplimiento de la norma, no se ve desvirtuada por la circunstancia de que la normativa aquí aplicable haya eliminado la necesidad del gasto como requisito para la deducibilidad, ya que no es de acoger la pretensión de que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo, lo que a su vez excluye también la pretendida deducibilidad de los denominados intereses suspensivos, dada la vinculación de estos últimos con el retardo en la debida superación de la violación normativa en la que en su día incurrió la parte actora y sin que tales específicos intereses, con su singularidad de origen, sean asimilables a los que merezcan ser propiamente considerados como intereses financieros, o como intereses derivados de fraccionamiento o aplazamiento de pago como consecuencia de pacto con la Hacienda Pública».

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Eva Fernández Diéguez, en representación de la mercantil , presentó escrito preparando recurso de casación contra la anterior sentencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como norma infringida el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

3 La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de mayo de 2019.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 16 de enero de 2020, en

que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.».

2. El representante procesal de interpuso recurso de casación mediante escrito de 6 de marzo de 2020, que observa los requisitos legales. Concluye en el mismo, solicitando de esta Sala que declare: «1. Haber lugar al presente recurso casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 18 de marzo de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 15705/2017, que se casa y anula.

Estimar el mencionado recurso contencioso-administrativo número 15705/2017 deducido contra el Acuerdo del Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de septiembre de 2017 arriba reseñado, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de fecha 16 de enero de 2016 dictado por la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de A Coruña que desestimó el recurso de reposición formulado contra la liquidación tributaria de fecha 23 de noviembre de 2015 practicada a mi representada por Acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia relativa al Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014 derivado del acta de disconformidad , de fecha 14 de octubre de 2015; y, en consecuencia, anular dicha Resolución administrativa por no ser conforme a Derecho».

CUARTO. - Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de 11 de agosto de 2020. En él propugna como doctrina correcta en relación con la cuestión planteada, la siguiente: «En el Impuesto de Sociedades, los intereses de

demora incluidos en la liquidación practicada en un previo procedimiento de inspección o de comprobación, o devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, NO tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, ni bajo la vigencia del TRLIS ni en la actual LIS».

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose al efecto el día 19 de enero de 2021, fecha en la que efectivamente dio comienzo, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

Tras la práctica de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación relativas a los intereses de demora liquidados por la AEAT como consecuencia de la regularización efectuada a través de actas de Inspección incoadas en el ejercicio 2010, en fecha 23 de noviembre de 2015 se notificó a la entidad Acuerdo de Liquidación relativo al
Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 derivado del acta de disconformidad
disconformidad , de fecha 14 de octubre de 2015. El obligado tributario contabilizó dichos intereses como gasto del ejercicio 2014, ejercicio en el que se dicta la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2014 (rec.418/2011). No se realizó provisión en ejercicios anteriores.

El resultado de dicha liquidación arrojó una cuota tributaria por importe de -3.475,29 euros, como consecuencia de no considerar gastos deducibles los intereses de demora reflejados en el acta previa , de fecha 12 de febrero de 2010, por importe de 121.531,25 euros, ni tampoco los intereses suspensivos de 117.000,00 euros, incrementándose en consecuencia la base imponible previa en 238.531,25 euros.

Con fecha 23 de diciembre de 2015, la entidad presentó recurso de reposición en el registro general de la AEAT, en Carballo, contra el citado Acuerdo de Liquidación, que fue desestimado por Acuerdo de fecha 16 de enero de 2016 de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de A Coruña.

En fecha 11 de febrero de 2016 la entidad formuló reclamación económico-administrativa contra el expresado Acuerdo, que fue desestimada mediante resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 28 de septiembre de 2017, en el expediente 15/00853/2016.

La anterior resolución fue impugnada mediante recurso contencioso-administrativo número 15705/2017 tramitado ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el cual recayó la sentencia desestimatoria de fecha 18 de marzo de 2019 contra la que se interpone el presente recurso de casación, consistiendo la cuestión con interés casacional en determinar «si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites».

SEGUNDO.- *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

Comienza manifestando la entidad recurrente en su escrito de interposición que el criterio de la sentencia recurrida carece de soporte legal pues se basa en interpretaciones y jurisprudencia que se refieren a supuestos a los que resultaba aplicable la normativa anterior a 1995 (Ley 61/1978, de 27 de diciembre) y que resulta insostenible con la normativa aplicable desde entonces.

Desde 1996 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre) los intereses de demora tributarios son un gasto deducible en la base imponible del IS, como cualquier otro gasto económico (y, por lo tanto, para la empresa, gasto contable) no expresamente excluido de la deducción por la ley del impuesto. El TRLIS/2004 mantiene la redacción de la Ley 43/1995 en cuanto a la determinación de la base imponible a partir del resultado contable sobre el que se practican los ajustes que expresamente prevea la norma (art. 10.3). Frente al criterio de la sentencia impugnada, mantiene la entidad que no todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de normas tributarias tienen el mismo tratamiento en la legislación reguladora del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1995: sólo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria.

Remarca que el legislador sí ha previsto supuestos específicos de no deducibilidad del gasto en determinados supuestos de incumplimiento de la norma, que precisamente se caracterizan por su finalidad punitiva. Sin embargo, entre dichos gastos no deducibles no se encuentran los intereses derivados de liquidaciones emitidas por la Administración Tributaria, que tienen un carácter resarcitorio –financiero– y no sancionador.

Efectivamente, los intereses legales de demora pagados por el contribuyente no son subsumibles en ninguno de los conceptos que tienen la consideración de fiscalmente no deducibles, conforme al artículo 14 del TRLIS y, concretamente, por su distinta categorización y naturaleza, en el apartado c) referido a las multas, sanciones penales y administrativas y recargos. Precisamente la inclusión de esos conceptos como gastos no deducibles y no

así de los intereses legales de demora comporta, a *sensu* contrario, la exclusión de estos últimos a los mismos efectos.

Además, el carácter indemnizatorio -no sancionador- de los intereses legales de demora pagados por el contribuyente y su sustantividad respecto a los recargos en la normativa tributaria, no permite su asimilación a esos conceptos en razón a una supuesta causa común, esto es, la conducta ilícita del contribuyente a la que anuda su decisión la sentencia recurrida.

Afirma que no cabe identificar el simple incumplimiento de la obligación de ingresar el tributo dentro de plazo con el impago de la deuda liquidada dentro del período de pago voluntario y consiguiente iniciación del procedimiento de recaudación ejecutiva o con la comisión de una infracción tributaria o penal.

El legislador ha pretendido diferenciar entre aquellos gastos que presentan una naturaleza claramente punitiva, que ha considerado no deducibles en el TRLIS, y aquellos otros que no presentan tal carácter sino más bien una naturaleza financiera y un carácter resarcitorio no sancionador, como son los intereses de demora (también los intereses por aplazamiento o fraccionamiento, derivados de incumplimiento de requisitos fiscales, etc.).

Recuerda que el texto del Anteproyecto de Ley del Impuesto de Sociedades de 1995 contempló inicialmente como gasto no deducible los intereses de demora, pero finalmente de descartó esa idea.

Subraya que si tanto en el trámite previo a la tramitación parlamentaria (Anteproyecto de Ley) como en la propia tramitación parlamentaria se rechazó (por dos veces) la posibilidad de considerar los intereses de demora como gastos no deducibles, parece claro que la voluntad del legislador fue la de permitir la deducibilidad de dichos intereses en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Ley 43/1995, en la que se prescinde del concepto “gasto necesario”, de suerte que la base

imponible se determina a partir del resultado contable y los gastos no deducibles se especifican expresamente.

Señala que la deducibilidad de los intereses tiene apoyo, además, en su calificación como gasto financiero por la normativa contable y en su naturaleza compensatoria y no punitiva, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional.

Trae a colación que la resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 6 de abril de 2016), reproduciendo en lo esencial los argumentos de las consultas vinculantes V4080-15 y V0603-16, concluyera igualmente que los intereses de demora tributarios son deducibles fiscalmente bajo dicha Ley, al no poderse subsumir en ninguno de los supuestos de gastos no deducibles recogidos en su artículo 15.

Recuerda la entidad que dicho centro directivo sostiene:

1º que los intereses de demora tributarios son gastos financieros según los califica el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 76/1990 (naturaleza compensatoria del daño causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria) y la calificación contable.

2º que los intereses de demora no se integran en ninguna de las categorías del art. 15 LIS en el que se determinan los gastos fiscales no deducibles, a saber: los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades; multas y sanciones penales y administrativas; recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea, donativos y liberalidades, gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. En consecuencia, los intereses de demora liquidatarios deben considerarse gastos deducibles.

3º que es un gasto financiero, pero sometido a los límites de deducibilidad establecidos en el art. 16 LIS a saber:

*30% del beneficio operativo del ejercicio.

*En todo caso, gastos financieros que no superen 1 millón de euros.

4º que los intereses de demora que la Administración tributaria tenga la obligación de satisfacer a los contribuyentes tendrán la consideración de ingresos financieros y se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

5º que se mantiene la deducibilidad de los intereses suspensivos (generados por la suspensión en la ejecución de una deuda por recurso o por aplazamiento y/o fraccionamiento).

Advierte, sin embargo, que paradójicamente no es ese el criterio sostenido por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria en la Conclusión de su Informe A/1/8/16, de 7 de marzo de 2016 (Informe relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria), puesto que señala que los intereses de demora contenidos en las liquidaciones derivadas de procedimientos de comprobación, de naturaleza indemnizatoria, no son partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

En cambio, dicho informe sostiene que los intereses suspensivos, debido a su naturaleza financiera, sí son deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS, equiparándose así a los aplazamientos.

Esas conclusiones, afirma, difícilmente pueden dejar de hacerse extensivas a la normativa anterior teniendo en cuenta que, en lo que respecta a los intereses de demora, es análoga la redacción de los tres textos normativos: Ley 43/1995, TRLIS/2004 y Ley 27/2014.

Por su parte, la Abogacía del Estado comienza sosteniendo en su escrito de oposición que de la circunstancia de que los intereses de demora no están expresamente contemplados en la relación de gastos que no son fiscalmente deducibles que contenía antes el art. 14 TRLIS y que recoge ahora el art. 15 LIS, no cabe automáticamente deducirse que lo sean, como pretende la parte recurrente.

Sostiene que a la luz de los artículos. 12.1 LGT y 3.1 CC, las normas se han de interpretar preferentemente de acuerdo con su espíritu y finalidad y, atendiendo a esta interpretación teleológica, no puede ignorarse que el concepto mismo de gasto deducible comporta que los gastos hayan sido realizados para la obtención de los ingresos y en el caso de los intereses de demora, dada su naturaleza, no se da esta circunstancia.

Hace hincapié en que resulta innegable que el principio de correlación entre ingresos y gastos inspira la regulación del Impuesto de Sociedades, tanto en la LIS actual, como antes en el TRLIS y también en la LIS 1995, aunque no se enuncie ya de forma terminante.

El principio de correlación de ingresos y gastos, ha informado tradicionalmente la configuración del tributo, tanto a la hora de definir los gastos deducibles, como al establecer el momento de imputación temporal de ingresos y gastos. Se encuentra ínsito en la regulación del Impuesto, cuya finalidad es el gravamen de la renta de las sociedades (art.1 TRLIS y actual LIS) y se ve claramente reflejado en el art. 19.1 TRLIS [actual art.11.1 actual LIS] cuando dice que: "Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro", pero, añade, "respetando la debida correlación entre unos y otros".

Se explicita también este principio en el art. 14.1.e) TRLIS [art.15.e) actual LIS] cuando, si bien dicen que no serán deducibles en el Impuesto, los

donativos y liberalidades, excluyen lógicamente, los correlacionados con los ingresos.

El principio de correlación de ingresos y gastos, del que debe resultar que no sean deducibles los gastos que no tengan relación con la obtención de ingresos, sigue vigente más allá de la superación del requisito de "necesidad" del gasto en que se plasmaba en la legislación anterior a 1995. Señala que este punto de vista se refleja, por ejemplo, en la STS de 9 de diciembre de 2003, rec. cas. 7409/1998, que, tras hacer un recorrido histórico en torno a la evolución legislativa del concepto de gastos deducibles, dijo: "Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de 'gasto contable', que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de gastos necesarios".

Añade que las ideas expuestas sobre vigencia del principio de correlación de ingresos y gastos y la necesidad de que los gastos vayan dirigidos a la obtención de ingresos, se ven reflejadas en otras sentencias de esa Sala y Sección como las de SSTS 22 de mayo de 2015, rec. cas. 202/2013; 12 de febrero de 2015, rec. cas 2859/2013; 21 de noviembre de 2013, rec. cas. 4031/2011; 9 de febrero de 2012, rec. con. 1801/2008; 20 de junio de 2012, rec. cas. 3421/2010, 26 de octubre de 2012, rec. cas 4724/2009.

Asegura que las propias normas tributarias dejan claro que el resultado contable sirve, efectivamente, para determinar la base imponible del impuesto, pero con las correcciones que ellas mismas establecen. Por ejemplo, en el caso concreto de los gastos deducibles, la LIS en su exposición de motivos, explica como algunas de las novedades que introduce en esta materia suponen que la norma fiscal se separa de la contabilidad. Y ello ocurre

también en este supuesto, en el que los intereses de demora se contabilizan como gasto, pero ninguna relación guardan con la obtención de los ingresos.

Mantiene que los intereses de demora que tienen que pagar a la Administración las personas jurídicas a resultas de procedimientos tributarios de inspección o comprobación, no son gastos dirigidos a la obtención de sus ingresos, ni guardan relación con éstos. Antes al contrario, son consecuencia directa del hecho de no haber cumplido dichas entidades, en tiempo y forma, sus obligaciones con Hacienda. A este respecto, distingue los supuestos en que los intereses tienen una función eminentemente financiera (como, por ejemplo, cuando se pide un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, en los que han de considerarse como gasto financiero, necesario y deducible) de los casos en los que existe un incumplimiento tributario – que nunca debió cometer el contribuyente – y por tal incumplimiento se han de abonar tales intereses.

Admite que los intereses de demora en estos supuestos, tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que se dirigen a compensar el coste financiero que para la Administración supone no haber cobrado cuándo y cómo debía. Así lo ha declarado, por ejemplo, la STS de 5 de julio de 2016, rec. cas. 2304/2015. Ello, sin embargo, no quiere decir que los intereses de demora deban ser considerados como gastos financieros asociados a la obtención de ingresos que por esta circunstancia sí son deducibles, toda vez que una cosa son los gastos financieros y otra distinta, la compensación del coste financiero.

Señala que la misma naturaleza indemnizatoria que tienen los intereses de demora, es la que tienen los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración regulados en el art. 27 LGT, que sí se mencionan expresamente como no deducibles, tanto en el art. 14 TRLIS, como en el art. 15 actual LIS y que, en los casos previstos en el precepto, engloban dichos intereses. Por ello, como han dicho las RRTEAC de 7 de mayo de 2015, de 12 de enero de 2017 y de 4 de diciembre de 2017, sería incoherente que no sean deducibles los recargos y sí lo sean los intereses de

demora, cuando el recargo lo que pretende, precisamente, es incentivar el cumplimiento voluntario, aunque sea tardío y absorbe los intereses.

Más aún, como también razona el TEAC, la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los casos, previstos en el art. 27 LGT, en que los recargos no absorben los intereses de demora siendo compatibles ambos, con lo que “una misma conducta se vería corregida con un componente ‘no deducible’ y otro ‘deducible’...”. A lo que cabe todavía añadir otro argumento más general esgrimido también por el TEAC cuando destaca que admitir la deducibilidad de los intereses de demora, liquidados tras un procedimiento de comprobación "produciría verdaderas inequidades e iniquidades, incompatibles con la existencia del sistema tributario justo que la Constitución preconiza".

Asegura la Abogacía del Estado que, en contra de lo que sostiene , su tesis se ve reforzada en la LIS 2014, cuando incluye entre los gastos no deducibles [art.15.f)]: "Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", genérica expresión en la que tienen perfecta cabida los intereses de demora que ahora nos ocupan por derivar, como se viene razonando, de un incumplimiento o cumplimiento incorrecto, contrario al ordenamiento jurídico, de las normas tributarias.

En este sentido, frente a lo que esgrime la contraria, la contravención del ordenamiento jurídico no supone necesariamente la existencia de una infracción tributaria ni, por tanto, una respuesta sancionadora de la Administración. Es claro que los intereses de demora no tienen carácter punitivo o sancionador. Y, si en sí mismos, al margen de toda otra consideración, no son un acto contrario al ordenamiento jurídico, partiendo de todas las consideraciones realizadas, sí son consecuencia de actuaciones del contribuyente no conformes con el ordenamiento en el sentido de haber dado lugar a un incumplimiento parcial o tardío de sus obligaciones tributarias.

Finalmente, en cuanto a los intereses suspensivos, sostiene, ex art. 26.2.c) LGT, que presuponen un previo acto administrativo impugnado (liquidación o sanción), por lo que también cabe descartar su vinculación con

la obtención de ingresos por parte de las sociedades y, por tanto, la correlación con dichos ingresos que está en el núcleo del concepto mismo de gasto deducible según todo lo ya dicho.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

El artículo 4 del TRLRHL define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

-Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (letra c).

-Los donativos y liberalidades (letra e)

Esta relación nominal de gastos no deducibles, en lo que ahora importa, coincide en gran parte con lo previsto en el artículo 15 de la actual LIS, puesto que establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (letra c)

e) Los donativos y liberalidades (letra e)

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f)

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

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”.

Por tanto, los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS/2014).

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su «*animus donandi*» o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter *ex lege*.

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los “gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”, pero lo cierto es que “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo

de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Si, como decíamos, hemos de atenernos, a salvo de reglas fiscales específicas correctoras, a lo que de las normas contables se desprende, procede recordar el apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE 6 de noviembre de 1997), que nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario y que dispone:

“(..)Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros y gastos asimilados», formando parte del epígrafe II. «Resultados financieros». Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida «Gastos y pérdidas de otros ejercicios», formando parte del epígrafe IV. «Resultados extraordinarios». Para ello se podrá emplear la cuenta 679. «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores» contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (..)

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan

las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

“b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores”.

Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado “Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos”, en su apartado 3:

“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo

distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.

La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de

demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La pretensión de la Abogacía del Estado se traduce en que el presente recurso debe ser desestimado por las razones expuestas en el escrito de oposición de las que resulta que la sentencia recurrida es ajustada a derecho por lo que procede su confirmación. Finalmente, en relación con la cuestión planteada en el Auto de admisión, propugna como doctrina la siguiente: En el Impuesto de Sociedades, los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un previo procedimiento de inspección o de comprobación, o devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, ni bajo la vigencia del TRLIS ni en la actual LIS.

Por su parte, la entidad solicita la
estimación del recurso de casación y, con él, la estimación del recurso
interpuesto ante el tribunal de instancia.

Por todo lo expuesto en los fundamentos precedentes, procede declarar haber lugar al recurso, con lo cual la sentencia recurrida se casa y anula, al tiempo que declaramos, actuando como tribunal de instancia, que se estima el recurso contencioso administrativo núm. 15705/2017 interpuesto por contra la resolución del TEARG, de 28 de septiembre de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2014, con lo cual se anulan las resoluciones y actos recurridos de los que trae causa.

QUINTO.- 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- Haber lugar al recurso de casación 3071/2019, interpuesto por el procurador de los Tribunales, don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de _____, contra la sentencia dictada el 18 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de la Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso nº 15705/2017, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2014, que se casa y anula.

3º- Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 15705/2017 interpuesto por _____ contra la resolución del TEARG de 28 de septiembre 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2014, con lo cual se anulan las resoluciones y actos recurridos de los que trae causa.

4º- 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

