

Sentencia de la Sala contencioso-administrativa del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2021 (rec.2983/2020)

Encabezamiento

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.348/2021

Fecha de sentencia: 18/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2983/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/11/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 2983/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1348/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **2983/2020** interpuesto por la entidad **PLAZA DE VALENCIA, S. L.**, representada por la procuradora de los Tribunales doña Sara Gil Furió y asistida por el letrado don Manuel Vera Revilla contra la *sentencia 258/2020, de 6 de febrero (ES:TSJCV:2020:416), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 1708/2017*, seguido contra resolución de fecha 26 de septiembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), desestimatoria de las reclamaciones económica-administrativas 46/8049/16, 46/8198/16 y 46/8199/16, formuladas contra las anteriores resoluciones de la Dependencia de Inspección Regional de la Comunidad Valenciana de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por la Abogada del Estado doña Belén Triana Reyes.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera)*, dictó *sentencia 258/2020, de 6 de febrero (RCA 1708/2017)*, seguido contra resolución de fecha 26 de septiembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), desestimatoria de las reclamaciones económica-administrativas 46/8049/16, 46/8198/16 y 46/8199/16, formuladas contra las anteriores resoluciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Comunidad Valenciana de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

En síntesis, la entidad recurrente había derivado una minoración de 377.875,64 euros en las bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores que, a su vez, traían causa de haberse deducido la misma entidad, en el ejercicio 2010, intereses de demora derivados de acta de inspección en relación con su Impuesto de Sociedades de 2006.

SEGUNDO. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

"1º.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por PLAZA DE VALENCIA SL.

2º.- Sin costas".

2º. La sentencia se remitía a la anterior *sentencia de la misma Sala 1771/2019, de 30 de noviembre (RCA 817/2017)*, de la que reproducía, en su Fundamento Jurídico Cuarto, los Fundamentos Jurídicos Tercero a Séptimo, que aplicaba al caso enjuiciado, de conformidad con los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, procediendo a la desestimación del recurso.

La reproducción que la sentencia de instancia realizaba fue la siguiente:

"A juicio de esta Sala, la decisión sobre tal cuestión no tanto ha de bascular sobre la Ley del Impuesto (y sus antecedentes) o la normativa contable que la complementa, cuanto que requiere elevarse hasta una perspectiva que indague en el sistema general tributario y en la naturaleza de las instituciones manejadas. Así resulta obligado por el art. 3.1 del Código Civil , que señala como pautas interpretativas el "contexto" jurídico y "el espíritu y la finalidad" de las normas; así lo recordaba la Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 1956 cuando delimitaba el ordenamiento jurídico atendiendo a "la normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones".

No está de más recordar tampoco que nuestra labor de enjuiciamiento ha de partir de la constatación de la mens legis más que de la mens legislatoris, por utilizar una clásica distinción sobradamente conocida.

CUARTO.- Hechas las anteriores precisiones metodológicas, traemos la literalidad de los principales referentes normativos a tener en cuenta:

a) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

En su art. 26 -relativo al "interés de demora"- se establece: "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" (apartado 1).

El art. 58 de dicha ley general trata de la "deuda tributaria". En lo que ahora interesa dispone:

"1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora".

b) La Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo (aplicable a la deuda tributaria que nos ocupa).

Su art. 10, relativo al "concepto y determinación de la base imponible", establece en su apartado 1 que "la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores".

El art. 14 trata de los "gastos no deducibles". Su apartado 1 prevé que no tendrán la consideración de ser fiscalmente deducibles los siguientes gastos:

"b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

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

QUINTO.- Con relación a la naturaleza y la función de los intereses de demora ex art. 26 de la LGT, dado el tenor de algunos argumentos manejados por las partes, se hacen necesarias las siguientes consideraciones:

a) La STC 76/1990 (FJ 9 b) señala que dicho interés de demora tiene una función "compensatoria y reparadora" del coste financiero que para la Administración supone "el retraso en el pago". Esta función compensatoria y reparadora, en dicha STC 76/1990, se contrapone a la sancionadora propia de la multa (no habiendo duda ni discusión litigiosa sobre este extremo).

Pero que el interés de demora tributario compense o repare los costes financieros de la Administración no significa ni convierte dicho interés en un "gasto financiero" del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Los intereses tributarios, en efecto, compensan y reparan el perjuicio por el retardo en el cumplimiento de ingreso de la cuota tributaria dineraria. Pero ni la Administración tributaria ni el interés de demora del art. 26 de la LGT tienen como función institucional "financiar" o facilitar el tardío cumplimiento de las obligaciones tributarias dinerarias. Por ello no podemos compartir el criterio de la Resolución de la DGT de 4-4-2016 cuando sin mayor matiz alude al sedicente "carácter financiero de los intereses de demora tributarios" o cuando asevera que el Tribunal Constitucional tiene aclarado (sic) que "el interés de demora tiene un carácter estrictamente financiero" para el sujeto pasivo del Impuesto.

b) Como enseñó la STS de 30-5-2011, el denominado "método económico" y la "teoría funcional", en virtud de los cuales la interpretación y aplicación de la norma tributaria deben hacerse en consideración a la realidad económica implícita en cada supuesto, habían de considerarse superados con la reforma introducida en la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

La Resolución de 4-4-2016 de la DGT asimila impropriamente, equiparándolos, el interés financiero (característico del derecho privado, arts. 1100 y 1755 del Código Civil y art. 315 del Código de Comercio) y el interés de demora ex art. 26 de la LGT (una institución de derecho público). Como hemos apuntado, aunque el interés de demora tributario compense perjuicios financieros de la Administración, ello no lo convierte, para obligado tributario del IS, en un gasto de su financiación empresarial, la cual, y en su caso, tendrá que

procurarse acudiendo a instituciones crediticias u otros particulares.

Por otro lado, el interés de demora tributario contiene una finalidad que se suma a la tan señalada "compensatoria o reparadora" y que lo aleja de su simplificada asimilación al interés financiero empresarial. Insisten la parte recurrente y la Resolución de 4-4-2016 de la DGT en determinados pasajes de la STC 76/1990 ; no obstante, al tratar la cuantificación del interés de demora tributario, la menos lejana STC 276/2000 de 16 de noviembre le ha atribuido la sola -sic- función de "disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos" (FJ 3).

Los intereses de demora tributarios mal cumplirán aquella función disuasoria de incumplimientos o retardos tributarios si, en el Impuesto sobre Sociedades, al sujeto pasivo le cabe compensarlos siquiera parcialmente, habilitándosele para economías fiscales impropias próximas al conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley (art. 15 LGT). En efecto, la tesis de la deducibilidad abre un margen para planificar una alternativa al pago legalmente tempestivo y alejada de una legítima "economía de opción". El tardío pago del tributo supone una eventualidad perturbadora para la gestión pública del tributo, no una circunstancia inocua o neutral, al contrario de la opción por el préstamo con interés y otras figuras asimilables de derecho privado.

Lo anterior zanja la disquisición de si los intereses de demora tributarios resultan o no resultan de actos ilícitos: lo propio y lo regular desde el punto de vista jurídico es que las cuotas tributarias se satisfagan en el plazo legalmente previsto. La deducibilidad de los intereses de demora tributarios que propugna la parte recurrente la beneficiaría con un impropio ahorro fiscal que modula la general y obligatoria previsión del art. 26.6 de la LGT , norma tributaria eludida en el conflicto en la aplicación.

SEXTO.- Que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no mencione específicamente los intereses de demora tributarios de ejercicios anteriores no debe interpretarse que los suponga gastos deducibles en su base liquidable. Así resulta si la interpretación de dicha Ley se inserta dentro la sistemática general de la LGT.

Más arriba recordamos que el art. 58.2 a) de la LGT alude al "interés de demora" como parte de la "deuda tributaria" y que el art. 14.1 b) de la Ley del Impuesto excluye como gastos fiscalmente deducibles "los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización". Por mor de dicho art. 58.2 a) de la LGT , hay que entender que el "impuesto contabilizado" acumula los intereses tributarios de demora. Nótese que el art. 14.1 b) citado habla de "gastos derivados" del Impuesto de Sociedades, en plural, lo que no casa con que la exclusión legal se limite a la cuota tributaria del Impuesto.

Si no resultan deducibles los gastos derivados de la contabilización del Impuesto, sea el resultante de la autoliquidación practicada por el contribuyente en su declaración, sea una liquidación practicada por la Administración, tampoco lo son los intereses que integran dicha deuda tributaria. Lo cual es congruente, en los impuestos periódicos, con la característica neutralidad fiscal de las deudas de ejercicios anteriores sobre las de los posteriores.

SÉPTIMO.- Recapitulando, en contra de lo que postula la parte recurrente y las opiniones en que se apoya, el contexto normativo donde se desenvuelve a la cuestión litigiosa no ofrece novedades sustanciales al no haber variado el panorama general tributario, un sistema que se inserta a su vez en el sistema del ordenamiento jurídico.

Por ello resultan aplicables al caso las consideraciones de la STS de 24-10-1998, citadas a su vez en la STS de 25-2-2010, según las cuales "los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende".

En fin, anotamos que esta Sala y Sección, en STSJCV núm. 1432/2019 de 11 de septiembre, se ha pronunciado en un sentido análogo a la presente resolución.

Con esto se desestima el recurso contencioso-administrativo".

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada.

2. Igualmente, identifica como infringido 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. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, ya que la sala *a quo* aplica de forma incorrecta el precepto señalado, negando de forma indebida y antijurídica la naturaleza deducible de esos intereses de demora.

4. Considera la entidad recurrente que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por diversas razones:

4.1. Concorre la presunción prevista en el *artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA)*, toda vez que no existe jurisprudencia sobre el precepto normativo y la norma cuya infracción se había invocado tampoco establece una correcta interpretación.

4.2. La sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales de conformidad con el *artículo 88.2.a) de la LRJCA*. A tal efecto, invoca las siguientes sentencias:

-De la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 20 de julio de 2016 (recurso 5/2015; ES:TSJAR: 2016:1055).

-De la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del *Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 28 de febrero (recurso 616/2018 ; ES:TSJCL:2019:714), 22 (recurso 615/2018; ES:TSJCL:2019:284) y 14 de enero de 2019 (recurso 575/2018; ES:TSJCL:2019:267).*

4.3. La sentencia discutida fija una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales de conformidad con el *artículo 88.2.b) de la LRJCA* , ya que "[...] de la atenta lectura de los preceptos invocados se pone de manifiesto que el Legislador ha querido reducir la carga fiscal que debe soportar el contribuyente respecto de su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del Impuesto sobre Sociedades permitiendo la deducibilidad de gastos de dicha naturaleza financiera que son compensatorios o resarcitorios y en ningún caso sancionadores o punitivos; lo que extrapolaría los efectos a infinidad de supuestos a los que fuera de aplicación por su devengo la actual regulación".

4.4. La sentencia de instancia establece una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, bien en si misma o por trascender del caso objeto del proceso, de conformidad con el artículo 88.2.c), habida cuenta que "[...] la interrelación que realiza respecto de la deducibilidad de los gastos financieros es una cuestión común en las actuaciones de comprobación e investigación que se siguen por los órganos de aplicación de los tributos con competencia para dictar liquidaciones, siendo un hecho notorio que en un sistema fiscal en el que prima la autoliquidación y por ende la calificación jurídica de los hechos con trascendencia tributaria por parte del sujeto pasivo la existencia de liquidaciones que incorporan intereses de demora en ese periodo que se verían afectadas por la resolución sería muy relevante".

5. Mediante auto de 9 de junio de 2020, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

6. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de *la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 5 de noviembre de 2020* , acordando:

" **1º)** *Admitir el recurso de casación RCA/2983/2020, preparado por Plaza de Valencia, S.L., contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso número 1708/2017* .

2º) *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:*

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de

interpretación 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, 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*.

4º) Publicar este auto en la página Web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) *Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".*

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el recurso de casación interpuesto ---mediante escrito en el que se observan los requisitos legales---, señala la entidad recurrente como norma que consideraba infringida por la sentencia impugnada 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).

Expone la entidad recurrente qué, acudiendo al tenor del citado precepto, que se encuentra incardinado en el marco del instituto jurídico de la base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, no puede llegarse a otra conclusión que a la de considerar que no tiene cabida en ninguno de sus apartados dicha limitación a la deducibilidad, siempre debiendo respetar en su análisis los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima, que, por una parte, obligan a interpretar las normas con arreglo a lo dispuesto en el *artículo 3.1 del Código Civil*, en relación con el *artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, y proscriben el instituto de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Considera errónea que los gastos de referencias (intereses de demora) no resultaran deducibles de conformidad con la jurisprudencia a la que alude (a la que se hace referencia en el auto de admisión del presente recurso), y que realizan un exhaustivo recorrido histórico partiendo de lo establecido en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, así como en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, derogatoria de la anterior, bajo cuya vigencia, según expresa, ya resulta imposible continuar con lo establecido en la *STS de 25 de febrero de 2010*, reproduciendo en gran medida la jurisprudencia a la que alude, en concreto la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 28 de febrero de 2019 (RCA 616/2018).

Por ello, solicita de la Sala solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina respecto del *artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004*: *"en el sentido de determinar que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible"*.

A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esta Sala se fije la jurisprudencia anteriormente

expuesta y, en consecuencia, *"declare que la Sentencia de instancia ha infringido el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades -así como otras normas a las que entienda debe extenderse la cuestión por exigencia del debate trabado en el recurso ex artículo 90.4 LJCA - correctamente interpretados de acuerdo con la misma"*.

2. En su escrito de oposición la representación estatal 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 *artículo 14 TRLIS y, luego el artículo 15 de la 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 (*artículo 1 TRLIS y actual LIS*) y se ve claramente reflejado en el *artículo 19.1 TRLIS [actual artículo 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 *artículo 14.1.e) TRLIS [artículo 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, recurso de casación 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, RC 202/2013 ; 12 de febrero de 2015, RC 2859/2013 ; 21 de noviembre de 2013, RC 4031/2011 ; 9 de febrero de 2012, RC 1801/2008 ; 20 de junio de 2012, RC 3421/2010 , 26 de octubre de 2012, RC 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 guarda 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, RC 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".

Señala la Abogacía del Estado que, en contra de lo que sostiene la recurrente, 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.

Por todo lo anterior, en relación con la cuestión planteada en el Auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"En el Impuesto de Sociedades, los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un previo procedimiento de comprobación o inspección, NO tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, ni bajo la vigencia del TRLIS ni en la actual LIS".

Y termina suplicando que se *"dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".*

QUINTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 15 de septiembre de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 16 de noviembre de 2021, fecha en la que tuvo lugar con el resultado que ahora se expresa.

SEXTO. En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado ante ella, a la confirmación de la resolución del TEARCV que, por su parte, había desestimado las reclamaciones económica-administrativas 46/8049/16, 46/8198/16 y 46/8199/16, formuladas contra las anteriores resoluciones de la Dependencia de Inspección Regional de la Comunidad Valenciana de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La controversia se centra en la regularización practicada por la Inspección tributaria, en relación con el impuesto y ejercicio expresados, como consecuencia del acta con acuerdo suscrita con la AEAT, en la que no se admite la calificación como

partida deducible que la entidad recurrente había atribuido a unos intereses de demora liquidados en una inspección realizada en el ejercicio 2006, y que había sido formalizada mediante la suscripción de la citada acta con acuerdo.

El citado Acuerdo es confirmado tanto por la resolución del TEARCV como por la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana impugnada.

En concreto, la cuestión que se suscita en este recurso de casación consiste 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 . Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional: Remisión a la *sentencia 150/2021, de 8 de febrero, dictada en el recurso de casación 3071/2019* y las que la han seguido.

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea es similar al que se ha suscitado otros recursos admitidos a trámite por AATS de la Sección Primera de la Sala, y ya resueltos a partir de la sentencia expresada.

En concreto, la Sala ha dictado las siguientes sentencias:

a) *STS 150/2021, de 8 de febrero (RC 3071/2019, ES:TS:2021:433)* que había sido admitido por *ATS de 16 de enero de 2020 (ES:TS:2020:231 A)*.

b) *STS 458/2021, de 30 de marzo (RC 3454/2019, ES:TS:2021:1233)*, que había sido admitido por *ATS de 28 de octubre de 2019 (ES:TS:2019:11112 A)*.

c) *STS 591/2021, de 29 abril (RC 463/2020, ES:TS:2021:1810)*, que había sido admitido por *ATS de 28 de mayo de 2020 (ES:TS:2020:3350 A)*.

d) *STS 629/2021, de 5 de mayo (RC 558/2020, ES:TS:2021:1815)*, que había sido admitido por *ATS de 28 de mayo de 2020 (ES:TS:2020:3333 A)*.

e) *STS 877/2021, de 17 de junio (ES:TS:2021:2572)* que había sido admitido por *ATS de 5 de noviembre de 2020 (RC 1333/2020, ES:TS:2020:10265 A)*.

f) *STS 1143/2021, de 17 de septiembre (ES:TS:2021:3459)* que había sido admitido por *ATS de 14 de febrero de 2020 (RC 5094/2019, ES:TS:2020:1452 A)*.

La cuestión suscitada consiste 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.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala, en las sentencias expresadas, debiendo remitirnos a la primera de las citadas (*STS 150/2021, de 8 de febrero, RC 3071/2019*), cuya doctrina reproducimos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

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

El artículo 4 del TRLRHL (en realidad TRLIS) 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 (en realidad TRLIS), 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".

TERCERO . El criterio de la Sala. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LRJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el Fundamento Jurídico Tercero de la *sentencia de 8 de febrero de 2021* , que hemos reproducido.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento tercero en el sentido siguiente:

"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".

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

En consecuencia, de conformidad con la anterior doctrina, resulta procedente que declaremos haber lugar al recurso de casación planteado por la entidad recurrente, casando y anulando la *sentencia de instancia, dictada en el recurso contencioso administrativo 1708/2017*, seguido contra resolución de fecha 26 de septiembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), y ello, por cuanto la fundamentación y fallo de la citada resolución y de la misma sentencia no resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al no haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

QUINTO. Costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el *artículo 93.4º de la LRJCA*, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

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 **2983/2020** interpuesto por la entidad **PLAZA DE VALENCIA, S. L.**, contra la *sentencia 258/2020, de 6 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 1708/2017*.

3º. Casar y anular la citada sentencia.

4º. Estimar el recurso contencioso administrativo 1708/2017, interpuesto por la entidad **PLAZA DE VALENCIA, S. L.** ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, contra resolución de fecha 26 de septiembre de 2017, del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), desestimatoria de las reclamaciones económica-administrativas 46/8049/16, 46/8198/16 y 46/8199/16, formuladas contra la anteriores resoluciones de la Dependencia de Inspección Regional de la Comunidad Valenciana de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011, 2012 y 2013; resoluciones que anulamos por ser contrarias al Ordenamiento jurídico.

5º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.