



Roj: **STS 1815/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1815**

Id Cendoj: **28079130022021100203**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/05/2021**

Nº de Recurso: **558/2020**

Nº de Resolución: **629/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 1198/2019,**
ATS 3333/2020,
STS 1815/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 629/2021

Fecha de sentencia: 05/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 558/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. ARAGON CON/AD SEC. 2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 558/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 629/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **558/2020**, interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, y, en su nombre y representación, el abogado del Estado, contra la sentencia de 5 de noviembre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Aragón en el recurso 720/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la Procuradora doña Ruth Herrera Royo, en nombre y representación de la mercantil INDUSTRIAS ARAGONESAS DEL ALUMINIO S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Aragón, de 5 de noviembre de 2019, que estima el recurso promovido por la mercantil Industrias Aragonesas del Aluminio, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 27 de septiembre de 2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 50/1322/16, interpuesta contra liquidación provisional por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011, formulada en asunto relativo a la deducción, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades ("IS"), en concepto de gasto financiero de los intereses de demora resultantes de un acta de conformidad.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 19 de mayo de 2016 se notificó a la mercantil Industrias Aragonesas Del Aluminio S.A. la resolución dictada por la Unidad de gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la AEAT de Aragón, por importe de 10.891,90,- euros, por no considerar gastos deducibles los intereses de demora exigidos a la contribuyente en liquidaciones derivadas de actas de conformidad de 5-10-2011, cuyo importe fue contabilizado y deducido por la compañía mercantil en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio 2011.

b) Contra dicha resolución, Industrias Aragonesas Del Aluminio S.A. presentó el 25 de mayo de 2016 recurso contencioso administrativo por ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, que mediante resolución de fecha 27 de septiembre de 2018 desestimó la reclamación, fundamentándose en la doctrina del TEAC, al considerar que los intereses de demora liquidados a los contribuyentes como consecuencia de procedimientos de inspección o comprobación no son gastos necesarios para la obtención de ingresos sino consecuencia del incumplimiento de su obligación de contribuir correctamente.

c) Disconforme con la resolución, Industrias Aragonesas del Aluminio S.A. interpuso recurso contencioso Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que dictó sentencia de fecha 5 de noviembre de 2019.

*

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

Industrias Aragonesas del Aluminio S.A. interpuso demanda contenciosa-administrativa, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sección Segunda, procedimiento ordinario 720/2018, contra la resolución del TEARA de 27 de septiembre de 2018, que fue estimada por sentencia de fecha 5 de noviembre de 2019.

Razona así la sentencia ahora recurrida en sus fundamentos jurídicos:

" **TERCERO** .- Sobre la cuestión suscita ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal, en la sentencia invocada por la parte recurrente - *sentencia 361/2016, de 20 de julio, recaída en el recurso 5/2015*-. En dicha sentencia se razona, respecto a la cuestión objeto de la presente litis lo siguiente:

"SEXTO.- La cuestión sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria, ha dado lugar a distintas posiciones tanto en el ámbito de la doctrina administrativa, como en los Tribunales.

La posición dentro de la doctrina administrativa, la sintetiza el informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 "relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria cuestiones planteadas".

En dicho informe se comienza señalando que la Dirección General de Tributos, con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y dado que en su artículo 13 se exigía que para que un gasto fuera deducible en el Impuesto sobre Sociedades que el mismo fuera "necesario" para la obtención de los rendimientos, y entendiendo que los intereses de demora de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria no tenían el carácter de necesarios, concluía que los mismos no eran fiscalmente deducibles.

No obstante, continúa constatando, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la que desapareció el antiguo artículo 13 de la Ley 61/1978 que regulaba las partidas deducibles, y con ello la mención expresa al requisito de la necesidad, junto al hecho de que no se incluyeran expresamente los intereses de demora derivados de las liquidaciones de la Administración tributaria entre las partidas no deducibles del artículo 14 (actual art. 15 de la Ley 27/2014), consideró que debía interpretarse dicha modificación en el sentido de que dichos gastos pasaban a ser deducibles a la hora de calcular la base imponible del IS -Consulta 2271-03, de 16 de diciembre; consulta 1179-97 de 10 de junio; consulta 2669-97, de 23 de diciembre; consulta V4080-15 (21 de diciembre de 2015)-.

Añade, además, que la DGT, con base en el apartado 2 de la norma novena de la Resolución del ICAC, de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma decimosexta del PGC, concluye que los intereses de demora deben calificarse contablemente como gastos financieros, lo que supone desde un punto de vista fiscal que no tengan la consideración de gastos derivados de la contabilización del IS ni de donativo o liberalidad, por lo que no podrían encuadrarse en la letra b) o e) del art. 15 de la LIS; y que, por último, la DGT tampoco entiende incluidos los intereses de demora en la letra f) del art. 15 de la LIS, donde se hace referencia a los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", al comprender dentro de ellos aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada, señalando que "en el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora."

En cuanto a la posición del TEAC pone de manifiesto que si bien desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995 había venido defendiendo también la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración -resolución de 30 de marzo de 2006, y Resolución de 23 de noviembre de 2010 (R.G. 2263/2009)-, a la vista de la STS de 25 de febrero de 2010, que a su vez se hacía eco de la STS de 24 de octubre de 1998, modificó el criterio mantenido hasta el momento, pasando a negar la deducibilidad de los intereses de demora en el IS, siendo dicho criterio reiterado por el TEAC en la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 1967/2012), donde tras recoger el cambio de criterio contenido en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, reproduce y hace suyos los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010.

A la vista de lo expuesto la AEAT se plantea en dicho informe cómo proceder en un caso como éste en el que existen para un mismo supuesto dos pronunciamientos vinculantes para la AEAT, uno de la DGT y otro del TEAC, y tras señalar que los pronunciamientos de la DGT y del TEAC se refieren a intereses de demora derivados de actas de Inspección, si bien las conclusiones son extrapolables a los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, señala que la resolución del TEAC de fecha 10 de septiembre de 2015 (R.G. 04185/2014) se dicta en unificación de criterio, y que "teniendo en cuenta lo previsto en los art. 89, 239 y 242 de la LGT, viene a resolver dicha cuestión entendiendo que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos (también se desprende de lo dispuesto en el art. 12.3 de la LGT). En cambio, sí tienen carácter vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije el TEAC, como las Resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas en la Resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio", afirmando que "la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 01967/2012), consta publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC como doctrina al tratarse de criterio reiterado, por lo que si bien no cabe considerarla como jurisprudencia en los términos empleados por el art. 89 LGT, no puede obviarse su carácter de

doctrina administrativa vinculante, que en el presente caso se dicta con conocimiento de la interpretación de la cuestión por la DGT, puesto que las contestaciones a las consultas relativas a esta cuestión estaban publicadas en la base de consultas de la DGT", concluyendo que "el criterio reiterado del TEAC, de acuerdo con el art. 239 y 242 de la LGT, tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria, no pudiendo la AEAT separarse del mismo, y debiendo entenderlo en el sentido de no admitirse la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación".

Sin embargo, y no obstante el anterior informe, la cuestión controvertida conoce un nuevo giro, en este ámbito, con el dictado de 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", publicada en el BOE de 6 de abril de 2016. En dicha resolución se razona lo siguiente:

"La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece un nuevo marco jurídico de regulación de esta figura impositiva, no solo desde un punto de vista formal, sino también desde un punto de vista material. Si bien esta Ley mantiene la estructura del Impuesto existente desde el año 1996, tal y como establece su propio preámbulo, proporciona una revisión global indispensable.

Dentro de esa revisión global se ha producido una modificación sustancial, entre otros muchos aspectos, en relación con aquellas partidas de gastos que tienen la consideración de no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, cabe señalar, como novedad sustancial dentro del artículo 15 de la LIS, la no deducibilidad de los siguientes gastos:

La retribución correspondiente a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades que genere un gasto contable.

La retribución correspondiente a préstamos participativos otorgados entre entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.

Los correspondientes a atenciones a clientes o proveedores por aquel importe que exceda del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Los de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que dan lugar a un híbrido tributario.

Todos estos elementos, conjuntamente con aquellos otros que no han sufrido variación respecto a la redacción anterior, configuran un nuevo concepto de gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades".

A continuación señala que "a resultas de las dudas suscitadas recientemente sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios y el carácter vinculante de determinadas consultas tributarias que posteriormente se especifican, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos", y tras transcribir el citado precepto y recordar el carácter vinculante de las consultas tributarias emanadas de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT, continúa señalando:

"Conviene aclarar que no existe contradicción alguna entre el criterio emitido por este Centro Directivo en las aludidas consultas V4080-15 y V0603-16 y la doctrina emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución de 7 de mayo de 2015.

Para que existiera dicha contradicción debiera haber pronunciamientos diferentes respecto de la misma normativa. Dicha circunstancia no concurre en el momento en que la redacción que contiene el artículo 15 de la Ley 27/2014 es nueva en su contenido respecto a la recogida en el artículo 14 del TRLIS, existiendo dos cuerpos normativos diferentes sobre los que recaen ambas interpretaciones, en especial respecto a la cuestión objeto de interpretación. En este sentido, cobra especial relevancia la nueva redacción del artículo 15.f) de la Ley 27/2014, existiendo derecho positivo respecto de la no deducibilidad de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, sin que resulte necesario acudir a criterios hermenéuticos basados en principios generales del derecho para suplir la laguna legal. Al no existir identidad de contenido entre la LIS y el TRLIS en este aspecto, no puede entenderse que exista contradicción alguna entre dos criterios diferentes, sino dos criterios referidos a dos normativas diferentes.

En este sentido, la presente Resolución se refiere única y exclusivamente a la normativa vigente en el momento en que se dicta, esto es, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en ella se reitera el criterio interpretativo establecido en las referidas consultas V4080-15 y V0603-16".

Partiendo de lo expuesto razona que los intereses de demora son gastos deducibles, señalando que "el carácter financiero de los intereses de demora establecidos por las normas tributarias queda configurado en su concepción constitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril " en cuanto establece en su fundamento jurídico 9.B) que el interés de demora tributario no deriva de la infracción de la norma, sino de la necesidad de compensación o resarcimiento de la Administración derivada de la no disposición a tiempo de las cantidades que son legalmente debidas, en el bien entendido que la dimensión infractora del contribuyente tiene respuesta en la correspondiente sanción que, en su caso, se imponga, añadiendo que "ese mismo carácter financiero del interés de demora tributario se deriva, asimismo, de la normativa contable. En concreto, la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios" y de su artículo 18.3, pues en relación con la contabilización de los intereses de demora tributarios "los únicos que se registran con cargo a reservas son los que, habiendo procedido una provisión en ejercicios previos, la misma no fue objeto de registro, esto es, aquellos que estarían afectados por la existencia de un error contable. Todos los demás, cualquiera que sea el período impositivo al que correspondan, se registrarán como gasto del ejercicio, tal y como señala el artículo 18.3 de la Resolución del ICAC". Añadiendo, que no se trata de ningún gasto no deducible, ya que: no son gastos derivados de la contabilización del IS; no se configuran jurídicamente como sanción ni como recargo; no tienen la condición de donativo o liberalidad, ya que no existe por parte de la entidad el "animus donandi" o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, dado que vienen impuestos por el ordenamiento jurídico; y no son gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que vienen impuestos por este. De lo contrario podría inculcarse el principio general de "non bis in ídem" y llegar a la paradoja de que no siendo sancionada una conducta por la Administración tributaria, la misma se considerase contraria al ordenamiento jurídico y devenir el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley.

Por todo ello termina señalando que "teniendo, en conclusión, los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, deben considerarse todos los derivados del artículo 26 citado como gastos fiscalmente deducibles.- No obstante, dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS".

SÉPTIMO.- Expuesta cual es la posición de la doctrina administrativa, pasaremos a exponer cual es el contenido de las sentencias que han motivado las anteriores resoluciones e informes contradictorios de la Administración tributaria.

En principio cabe citar la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998, recaída en el Recurso de Apelación 5785/1992, interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de noviembre de 1991, que resuelve la impugnación de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades, ejercicio de 1986, "en la que se incluyó un aumento, por ajuste extracontable positivo de 61.176.387 ptas., en la casilla 821, epígrafe "otros aumentos", que según dicha entidad correspondía a los intereses de demora de las liquidaciones derivadas de actas de inspección incoadas por los ejercicios 1981 a 1985. En dicho escrito manifestó que no deberían haberse considerado no deducibles los referidos intereses de demora ya que no tienen carácter sancionador, sino compensación al Tesoro Público por el retraso en la percepción de una parte de la deuda tributaria".

Pues bien, la sentencia señala, en cuanto aquí interesa, lo siguiente:

"(...) que los intereses de demora no son sanción es, en efecto, la doctrina que nuestra jurisprudencia viene sosteniendo desde antiguo, bastando con citar a tal fin la Sentencia de 28 mayo 1997, dictada en el Recurso de Apelación 7319/1991, según la cual (...).-

A su vez, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional hay una extensa serie de Sentencias que contienen la misma doctrina, y que van desde la 76/1990, ya clásica, hasta las recientes 63/1997 y 129/1997.

La aplicación de esta doctrina lleva al recurrente a la conclusión de que los intereses de demora son deducibles en las declaraciones del impuesto de sociedades, puesto que el artículo 14 de la Ley 61/1978, del Impuesto de Sociedades y el 125 de su Reglamento, así como los correlativos de la Norma Foral 11/1984, de 27 diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya, únicamente declara partidas no deducibles las multas, las

sanciones y los recargos por prórrogas y apremios, conceptos en ninguno de los cuales cabe incluir los intereses de demora, de lo que infiere que éstos son deducibles".- (...)

TERCERO.- La sentencia establece así la tesis de que los intereses de demora no son gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros, intereses que no figuran entre las partidas que se reflejan como deducibles en el precepto últimamente citado.

La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo los intereses de demora 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 excluye 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 otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.*
- b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.*
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública".*

Esta sentencia es tomada en consideración en la ulterior sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso de casación 10396/2004 , interpuesto contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de septiembre de 2004 , la cual resolviendo procedimiento de lesividad interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, estimó parcialmente la pretensión actuada contra la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 2 de julio de 1997, la que se anuló parcialmente, dejando sin efecto el pronunciamiento relativo a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a los intereses de demora satisfechos en virtud del acta de fecha 31 de enero de 1992, y en su lugar estima el recurso de lesividad interpuesto y declara la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos reconocida por la misma.

La sentencia de instancia consideraba la no deducibilidad de los intereses sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1108 del Código Civil ; en cambio, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos y ello con referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de octubre de 1998 .

Pues bien, la sentencia de casación, tras referir lo razonado en la sentencia de 24 de octubre de 1998 , señala que "no se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1 de la CE , que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención".

Dicha sentencia es seguida por la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de julio de 2013, recaída en el recurso 435/2010, e invocada en la de la Sala de lo Contencioso - Administrativo del TSJ de Madrid de 3 de mayo de 2016.

OCTAVO.- Expuesta la posición tanto de la doctrina administrativa -DGT, AEAT y TEAC-, como la sustentada en las sentencias antes referidas, se hace preciso recordar que el artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, exigía para poder considerar fiscalmente deducible un gasto que fuera necesario para la obtención de los rendimientos -"se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos"-, lo que llevó a la denegación por parte de la Administración tributaria de la deducibilidad de intereses de demora derivados de actas de inspección, criterio que fue refrendado por los Tribunales.

No obstante, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, desaparece el artículo 13, y se elimina el requisito de la necesidad del gasto para su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, enumerándose en el artículo 14 los gastos no deducibles, entre los que no se incluían expresamente los intereses de demora, por lo que se estimó que la nueva ley permitía la deducción como gasto de los intereses de demora.

Nada cambia con el Texto Refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que mantiene el artículo 10.3, así como el artículo 14, si bien es modificado y ampliado, continúa sin incluir los intereses de demora.

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mantiene la misma redacción respecto a la determinación de la base imponible en su artículo 10.3, y en su artículo 15, el contenido del artículo 14 relativo a gastos no deducibles, con alguna precisión y modificación, como es, la inclusión en la letra f de "los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".

DÉCIMO.- Pues bien, expuesto el anterior marco normativo, y en cuanto es decisivo para la resolución de este primer punto de controversia, resulta preciso comenzar precisando cual es la normativa que aplican tanto la sentencia de 24 de octubre de 1998, como la ulterior sentencia de 25 de febrero de 2000, pudiendo afirmarse, a la vista de su examen, que la primera aplica el artículo 9 de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya, que sólo considera deducibles "los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros" -coincidente, pues, con el artículo 13 de la Ley 61/1978-, y, la segunda, la ley 61/1978, que como hemos visto atiende a la necesidad del gastos a los efectos de su deducibilidad.

En concreto, que la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 aplica la ley 61/1978 es evidente, ya que resuelve un recurso interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de noviembre de 1991, que conoce, a su vez, del recurso formulado contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades, ejercicio de 1986. De hecho, en la sentencia se hacen mención expresa del artículo 14 de la Ley 61/1978, del Impuesto de Sociedades y el 125 de su Reglamento, así como los correlativos de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya.

Y lo mismo cabe señalar de la sentencia de 25 de febrero de 2010, pues en la misma se conoce de los recursos de casación que se "interponen contra la sentencia de 10 de septiembre de 2004 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que resolviendo procedimiento de lesividad interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, estimó parcialmente la pretensión actuada contra la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 2 de julio de 1997, que se anuló parcialmente, dejando sin efecto el pronunciamiento relativo a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a los intereses de demora satisfechos en virtud del acta de fecha 31 de enero de 1992", aclarándose posteriormente que "el recurso de lesividad se dirigió contra la resolución del TEARC de fecha 2 de julio de 1997, recaída en la reclamación seguida con el número 65/1994, por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio de 1992" y que "consta que la entidad recurrente solicitó la devolución de ingresos indebidos por el concepto impositivo de impuesto sobre sociedades y ejercicio de 1992 con fundamento en el acta de conformidad suscrita en fecha 31 de enero de 1992 (...) al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 1163/1990, al entender que tanto la cuota como los intereses de demora liquidados en la citada acta de 31 de enero de 1992 constituyen gastos deducibles fiscalmente, por lo que procedía rectificar la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1992, incluyendo en la misma los gastos financieros antes expresados".

De hecho, la impugnación formulada, con relación a la imputación temporal de ingresos y gastos, por el Abogado del Estado se resuelve con la aplicación de los artículo 22.1 y 88.1 y 7, respectivamente, de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento de 1982, y el tema de la deducibilidad de los intereses de demora, lo resuelve de conformidad con la sentencia de 1998, que, como hemos visto, aplica normativa anterior a la ley 43/1995 -la no aplicación de la ley 43/1995, la ratifica el voto particular cuando afirma que "Si bien es cierto que la Ley 43/1995, no es aplicable directamente "ratione temporis"-.

Por otra parte ambas sentencias razonan su conclusión sobre la base de la ley 61/1978 y del concepto de necesidad vigente con dicha norma, abandonado tras la ley 43/1995.

UNDÉCIMO.- La anterior constatación no es en absoluto baladí, si tenemos en cuenta que no existía controversia en la doctrina y jurisprudencia -con anterioridad a la problemática que se acaba de referir- sobre la solución procedente en cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora, antes y después de la ley 43/1995 -con independencia de las dificultades que se suscitaba con la normativa anterior la interpretación del concepto de necesidad-.

Así pues, a la vista de lo expuesto cabe concluir que las sentencias del Tribunal Supremo antes referidas no modifican, aplicando la normativa vigente tras la aprobación de la ley 43/1995 y el Texto refundido de 2004, la posición del Tribunal Supremo sobre el tema de la deducibilidad de los intereses de demora, sino que se limitan a aplicar la normativa anterior, y ello nos lleva igualmente a afirmar que cuando el TEAC en sus resoluciones de 23 de noviembre de 2010 (R.G. 2263/2009) y de 7 de mayo de 2015 (R.G. 1967/2012), acogen para ejercicios en los que está vigente la ley 43/1995 o posteriores la tesis de dichas sentencias - con poco entusiasmo argumentativo puesto que se limitan a transcribir la sentencia del TS citada y a concluir, sin ningún razonamiento adicional, que "por ello, de acuerdo con lo expuesto procede desestimar la pretensión de la interesada y confirmar la no deducibilidad de los intereses de demora"-, yerran al estimar que las referidas sentencias del Tribunal Supremo están contemplando la solución procedente con relación a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria, aplicando la normativa posterior a la ley 61/1978, y modifican el criterio que se sustentaba hasta entonces por la DGT y el TEAC.

Por otra parte no puede dejarse de constatar que si bien la resolución de la DGT de 4 de abril de 2016 "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", trata de justificar que se aparta del informe de 6 de marzo de 2016 de la AEAT en la "modificación sustancial, entre otros muchos aspectos, en relación con aquellas partidas de gastos que tienen la consideración de no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades" producido con dicha ley, lo cierto es que dicha ley no establece ninguna modificación sustancial en dicho aspecto -salvo la inclusión del apartado f) en cuanto excluye "gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", cuya interpretación y alcance excede el ámbito de este proceso-.

La conclusión de lo expuesto es la procedencia de la deducción de los intereses de demora controvertidos, por aplicación de la normativa aquí aplicable posterior a la ley 61/1978, manteniendo lo que es posición consolidada de la doctrina administrativa y jurisprudencia, que se da por reproducida, por lo que procede dejar sin efecto la resolución del TEAR arriba identificada, en cuanto desestima la reclamación al negar la deducibilidad de los intereses de demora controvertidos, entrando en el examen de las demás cuestiones suscitadas."

CUARTO .- La cuestión que se suscita en el presente recurso, es la misma que la resuelta en la sentencia, cuyos fundamentos acabamos de transcribir, los cuales no son desvirtuados por los razonamientos contenidos en la resolución impugnada, o en el escrito de contestación a la demanda, por lo mismos determinan, igualmente, en el presente caso, la estimación del recurso contencioso administrativo.

Solo añadir, que dicha posición es compartida por otros tribunales superiores de justicia, pudiendo citarse, como más reciente de las que este Tribunal tiene a su disposición, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de TSJ de Castilla-León, con sede en Valladolid 297/2019, de 28 de febrero, que remitiéndose a otra anterior, concretamente la 3/2019, de 2 de enero, dictada en procedimiento ordinario 547/2018, razona lo siguiente:

"III.- En relación con esta cuestión ha de considerarse que asiste la razón a la parte actora en cuanto a que las SSTs de 24 octubre 1998 -ciertamente referida a una norma foral, pero sustancialmente similar a la nacional -, y 25 febrero 2010 se refieren, según su lectura, a hechos regulados -con la peculiaridad foral dicha- bajo la Ley 61/1978, acontecidos antes de la Ley 43/1995, por lo que deben ser estudiadas bajo el prisma de dicha primera Ley y no de las posteriores; de hecho en la segunda de las sentencias hay una clara reiteración acerca de que los intereses de demora no pueden considerarse ni gasto necesario, ni que deriven de un pacto con la hacienda pública, que sería el otro supuesto en que sería factible aplicar la deducción de los mismos, como se lee, v.g., en el fundamento cuarto de la resolución judicial. Por lo tanto, la interpretación de la doctrina jurisprudencial verificada por la administración y que supuso un cambio de criterio en la aplicación por ella de la ley, no es correcta y el criterio de la Ley 27/2014 -"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."-, no es nuevo respecto de la regulación del Texto Refundido -"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) 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."- y de la precedente Ley 43/1995, sino que lo es respecto de la primera Ley del año 1978.

Por lo tanto, si la DGT y el TEAR venían interpretando que con la publicación de la legislación dictada desde el año 1995 se permitía la deducción de los intereses de demora del pago de impuestos, y esa misma doctrina es la que se sostiene actualmente con la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, es lo cierto que no ha habido ningún cambio normativo con ésta, sino que el criterio sigue siendo el mismo desde el citado año 1995 y todo se debe a una indebida exegesis de la citada STS del año 2010, que no tuvo en cuenta la legislación y la doctrina que aplicó y que preveía -en lo que ahora interesa- el criterio de la necesidad del gasto para poder hacer la deducción, que no es aplicable desde la repetida Ley del año 1995.

IV.- Consecuencia lógica de cuanto se deja dicho es que la tesis de la parte actora debe ser aceptada, pues el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no excluía, como no excluye actualmente el texto legal vigente, los intereses de demora de los gastos deducibles de este tributo, de tal manera que debe acogerse la impugnación efectuada y anularse, por su disconformidad a derecho, la resolución dictada y los actos de los que trae causa."

En el mismo sentido cabe citar la sentencia de dicho mismo tribunal 59/2019, de 22 de enero, recaída en el recurso 615/2018, o la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ del País Vasco, de 21 de septiembre de 2017, recaída en el recurso 84/2017."

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL, preparó recurso de casación mediante escrito de fecha 13 de diciembre de 2019.

2. En dicho escrito, la representación pública, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; el (ii) actual artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre); (iii) los artículos 12.1, 26 y 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (iv) y el artículo 3.1 del Código Civil, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de la Sección Segunda de su Sala Tercera de 25 de febrero de 2010 (casación 10396/2004; ES:TS:2010:1462) y 24 de octubre de 1998 (casación 5785/1992; ES:TS:1998:6169).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de diciembre de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 28 de mayo de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" *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*".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán 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*".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso el recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. Comienza el abogado del Estado, citando como normas infringidas: " Art. 14 TRLIS, actualmente art. 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS) y jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre no deducibilidad como gastos, en el Impuesto de Sociedades, de los intereses de demora derivados de liquidaciones tributarias (SSTs de 25-2-2010, RCA 10396/2004 y 24-10- 1998, RCA 5785/1992). Ello, en relación con el principio de correlación de ingresos y gastos resultante del mismo art. 14.1.e) y del art. 19.1 TRLIS [arts. 15.e) y 11.1 LIS], reconocido por la jurisprudencia (SSTs 22-5-2015, RCA 202/2013 ; 12-2-2015, RCA 2859/2013 ; 21-11-2013, RCA 4031/2011 ; 9-2-2012, RCA 1801/2008 ; 20-6-2012, RCA 3421/2010 ; 26-10-2012, RCA 4724/2009 o 9-12-2003, RCA 7409/1998) y con los arts. 12.1 , 26 y 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y 3.1 del Código Civil (CC) " (pág. 4).

3. Seguidamente, tras numerosa argumentación delimita como cuestión " con interés casacional que ha dado lugar a la admisión de este recurso de casación, tal y como se delimita en el ATS de 28-5-2020 , se circunscribe

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

A partir de lo anterior y de lo ya razonado en el apartado 1 de este escrito, la posición de esta parte, evidentemente, es que los intereses de demora, derivados de un procedimiento de comprobación, y lo mismo si se trata de uno de inspección, NO deben tener la consideración de gasto deducible. Al haber entendido lo contrario, la STSJA que se recurre vulnera el ordenamiento jurídico rectamente interpretado como, más concretamente, se razona a continuación" (pág. 13).

Justificando las infracciones alegadas y lo erróneo de la sentencia de instancia, en " La STSJA prescinde de los pronunciamientos de las STS de 24-10-1998 y 25-2- 2010 , a pesar de su contundencia, poniendo el acento en que ambas se refieren a supuestos en los que era aplicable la Ley 61/1978 que establecía expresamente el requisito de necesidad de los gastos para obtención de los ingresos en aras a su deducibilidad. Se pone el énfasis en que la primera de estas sentencias, se refiere a gastos necesarios. Sin embargo, la mera lectura de ambas resoluciones, que han sido transcritas "ut supra" evidencia a nuestro juicio que las dos, tienen muy en cuenta la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora y su origen en una actuación del sujeto pasivo que no cumplió sus obligaciones tributarias como debía, lo que era válido con la Ley 61/1978 y sigue siendo válido en las sucesivas leyes reguladoras del impuesto. Si las sentencias hablan de gastos necesarios es porque esa era la terminología legal entonces vigente pero, claramente, emplean la expresión para referirse a gastos dirigidos a la obtención de los ingresos y descartan que éste sea el caso de los intereses de demora.

La STSJA se queda en una interpretación puramente literal del art. 14 TRLIS y realiza un análisis simplista (dicho sea en términos de defensa) que se reduce a afirmar que los intereses de demora son deducibles porque no están en la lista de gastos no deducibles que el precepto recoge. Se prescinde así del resto de los criterios de interpretación de las normas jurídicas enumerados en el art. 3 del código civil y muy especialmente del criterio principal que es el espíritu y finalidad de la norma que, en este caso, por todo lo que hemos venido exponiendo, avalan la idea de que los intereses de demora que nos ocupan, por su naturaleza y su origen, no pueden ser gasto deducible.

La STJA intenta también apoyarse en el criterio de la Dirección General de Tributos y de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en su mismo sentido. Estos pronunciamientos, contradichos por el TEAC y por sentencias de otros Tribunales Superiores que han coincidido con la posición de esta representación, obviamente no constituyen jurisprudencia y no tienen, en este momento, más relevancia que la de poner de manifiesto el carácter polémico y el interés casacional de este debate, que ha dado lugar a la admisión de varios recursos de casación, algunos interpuestos por el Estado y otros por particulares que han impugnado resoluciones judiciales del sentido contrario." (págs. 13-14).

4. Y se concluye pidiendo a esta Sala que fije como doctrina: " En el Impuesto de Sociedades, los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, NO tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible"; y que dicte sentencia " por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 27-9-2018 y la liquidación de la que trae causa" (pág 15).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación.

1. Doña Ruth Herrera Royo, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la compañía mercantil Industrias Aragonesas del Aluminio S.A., se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 17 de noviembre de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, la representación de mercantil Industrias Aragonesas del Aluminio S.A., comienza argumentando que, de la evolución de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, es voluntad del legislador considerar los intereses de demora como gastos deducibles, y "Así durante muchos años la Administración ha aceptado de una manera pacífica la deducibilidad de los intereses de demora. Son muchas las resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos, contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos y del programa Informa de la AEAT en las que se ha aceptado pacíficamente la deducibilidad de los intereses" (pág. 6).

Continúa la parte manifestando: " Esta parte considera que los intereses de demora son auténticos gastos, económica y contablemente, cuya deducibilidad no está restringida en el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Pues bien, en el citado TRLIS, normativa vigente en el caso que nos ocupa, los gastos no deducibles están tasados (artículo 14), sin que entre los mismos se incluyan los intereses de demora, y a pesar de que se contemplan expresamente otros conceptos derivados de incumplimientos legales que no se consideran deducibles (multas y recargos). Además, a partir de la derogación de la Ley 61/1978 desaparece el requisito de "necesidad" del gasto

para que éste se considere deducible en el Impuesto sobre Sociedades" (pág. 9); y rechaza el argumento de la defensa de la Administración del Estado defendiendo "que aunque no se enuncie de forma terminante, en el TRLIS sigue vigente el principio de correlación de ingresos y gastos, más allá de la superación del requisito de "necesidad" del gasto plasmado en la Ley 61/1978, y ello porque se encuentra ínsito en la regulación del impuesto, en concreto, cuando el artículo 14.1e), si bien dice que no serán deducibles en el Impuesto los donativos y liberalidades, se excluyen los correlacionados con los ingresos, calificando "a priori" (en la página 8 del escrito de interposición del recurso) todos los gastos no deducibles por no estar vinculados con los ingresos del ejercicio, como liberalidad. En este punto queremos destacar que los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad un "Ánimus donandi" o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico. En nuestra opinión, afirmar que los intereses de demora son una liberalidad porque son gastos no correlacionados con los ingresos, atentaría con el principio de capacidad económica del contribuyente, porque no se puede discutir que los intereses de demora son gastos tendencialmente dirigidos a la obtención de ingresos cuando estos vienen impuestos por el ordenamiento jurídico" (págs. 9-10); y "tampoco podemos compartir el criterio de que los intereses de demora no son deducibles en 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 (página 9 del escrito de interposición del recurso). En nuestra opinión, y como ha reiterado nuestra jurisprudencia, los intereses de demora no tienen un carácter sancionador (STC 76/1990), y solo pretenden compensar a la Administración por el pago tardío de los tributos, lo cual no es un acto contrario al ordenamiento sino precisamente debido a él (artículo 26 LGT). Y ello con independencia de que el desencadenante de los intereses de demora sea un acto ilícito" (pág. 10).

También alega la parte: " La Dirección General de Tributos ha fijado doctrina favorable a la deducibilidad de los intereses de demora, al amparo de la vigente Ley 27/2014. Dicha doctrina es igualmente aplicable a la interpretación y aplicación de la normativa objeto del presente recurso" (pág. 13).

3. Posteriormente, concluye solicitando que " teniendo los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 14 del TRLIS, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.

A la vista de las consideraciones anteriores solicita a la SALA que considere los intereses de demora derivados de un procedimiento de comprobación o inspección, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, y considere que la sentencia de instancia no ha infringido el artículo 14 del TRLIS. Negar su deducibilidad vulneraría los principios constitucionales de capacidad económica y el principio non bis in ídem" (pág. 18).

Y suplica a la Sala " fije doctrina admitiendo la deducción como gasto de los intereses de demora derivados de un procedimiento de comprobación o inspección, y dicte sentencia por la que desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida" (pág. 18).

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 20 de noviembre de 2020, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 10 de febrero de 2021, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Agualló Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 27 de abril de 2021, continuando la deliberación en días posteriores y finalmente se votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestion con interes casacional objetivo.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 5 de noviembre de 2019, es o no conforme a Derecho.

Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 28 de mayo de 2020, es la que reproducimos a continuación:

" 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".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán 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".

SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 3071/2019 .

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 3071/2019, de similar naturaleza, en que se dilucidaban cuestiones semejantes a las aquí planteadas y donde también son comunes las interrogantes que nos suscitan los respectivos autos de admisión a los que debemos dar respuesta. Procede, por tanto, una remisión in toto a lo razonado y decidido en la expresada sentencia, dada la sustancial identidad de razón entre ambos asuntos.

La fundamentación expresada en dicha sentencia da respuesta a la pretensión casacional suscitada, en dicho asunto, por la entidad mercantil, parte allí recurrente, coincidente en lo sustancial, si bien no miméticamente, con el desarrollo argumental que en este asunto despliega el abogado del Estado que en este recurso ocupa la posición procesal de recurrente. Sin embargo, la índole de las pretensiones y los términos de los autos de admisión permiten una reducción a la unidad de la respuesta que hemos de dar a dicha argumentación, dada esa identidad sustancial entre uno y otro recurso de casación.

Razona así la sentencia de 8 de febrero de 2021:

" 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 se descartó esa idea.

Subraya TORRES Y GONZALEZ DIAZ 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 si 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 TORRES Y GONZALEZ DÍAZ, 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".

TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede pronunciarse sobre condena al pago de las costas del 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



Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión a la sentencia de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 3071/2019.

Segundo. No ha lugar al recurso de casación deducido por el abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia 5 de noviembre de 2019, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso nº 720/2018.

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

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ