

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064542

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia 361/2016, de 20 de julio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Deducibilidad de Intereses de demora. La Administración efectuó en 1998 liquidaciones del IS, IVA y retenciones de varios ejercicios que fueron recurridas por el obligado tributario, recursos que fueron resueltos en 2007, ejercicio en el que la entidad consignó como gasto deducible los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones. El TS [Vid. STS de 25 de febrero de 2010, recurso n.º 10396/2004, (NFJ038068)] ha establecido la no deducibilidad de los intereses de demora. En un informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 se destaca que la DGT y el TEAC mantenían posiciones dispares sobre la deducibilidad, pues la DGT [Vid. Consulta DGT V2271/2003, 16-12-2003, (NFC018671)] los considera deducibles y el TEAC no deducibles [Vid. Resolución de 23 de noviembre de 2010, RG 2263/2009, (NFC061476)], pero que debido al carácter vinculante para la Administración Tributaria de la doctrina reiterada del TEAC, sin que la AEAT pueda separarse de ella, los intereses de demora no son deducibles. En una Resolución de 4 de abril de 2016, la DGT ha concluido que según la Ley del IS de 2014 los intereses de demora son deducibles y que las resoluciones del TEAC se refieren a la normativa anterior. Las sentencias del TS consideran que los intereses de demora no son deducibles porque tienen carácter indemnizatorio y no son gasto necesario al derivar de una situación de incumplimiento de una norma. Con la Ley 43/1995 se eliminó el requisito de la necesidad. Cuando el TEAC acoge para ejercicios en que está vigente la Ley 43/1995 el criterio del TS yerra al estimar que las sentencias contemplan la normativa posterior a la Ley 61/1978. Por tanto, procede la deducción de los intereses de demora controvertidos. **Imputación temporal. Devengo. Ejercicio prescrito.** No obstante, los intereses debieron registrarse y deducirse en el ejercicio de su liquidación por la Administración (1998) y no en el período en que se resuelve el recurso por el Tribunal (2007), sin que quepa deducirlo en el período de su registro contable al estar prescrito el de su devengo, lo que determina una tributación inferior.

PRECEPTOS:

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 13.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10 y 14.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 26, 68, 89, 239 y 242.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

Informe AEAT de 7 de marzo de 2016 (Deducibilidad en el IS de los intereses de demora).

Resolución DGT de 4 de abril de 2016 (Deducibilidad de los intereses de demora).

Resolución ICAC de 9 de febrero de 2016 (Normas de registro y valoración para contabilización del Impuesto sobre Beneficios), art. 18.3.

Código Civil, art. 1.108.

PONENTE:*Don Fernando García Mata.*

Magistrados:

Don EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE

Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL

Don FERNANDO GARCIA MATA

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

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00361/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 5 del año 2015-

SENTENCIA Nº 361 de 2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molíns García Atance

En Zaragoza, a veinte de julio de dos mil dieciséis.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 5 del año 2015, seguido entre partes; como demandante INDUSTRIAS RELAX, S.L. , representada por el procurador don Pedro Luis Bañares Trueba y asistida por la abogada doña Beatriz Alba González; y como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO , representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 30 de octubre de 2014 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, acumuladas, números 50/0925/11 y 50/1749/11 interpuestas contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2009.

Cuantía : 102.212,44 €.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO:**Primero.**

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 9 de enero de 2015, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

Segundo.

Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso se anule la resolución recurrida y los actos administrativo de los que trae causa.

Tercero.

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

Cuarto.

Sin haber lugar al recibimiento del juicio a prueba, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 13 de julio de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:**Primero.**

Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón de 30 de octubre de 2014 por la que se desestiman las reclamaciones económico- administrativas, acumuladas, números 50/0925/11 y 50/1749/11 interpuestas contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2009.

Segundo.

Como antecedente fáctico de su impugnación comienza la parte recurrente señalando que en el año 2007 los tribunales resolvieron la impugnación formulada contra liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 1991, 1993 y 1994), IVA (ejercicios 1991-1992 y 1993-1994), retenciones de capital mobiliario (ejercicios 1994-1995) y retenciones de trabajo personal (1994 -1995), y en dicho ejercicio contabilizó como gastos los importes relativos a cuotas, intereses y sanciones, pero ajustó positivamente en el Impuesto sobre Sociedades las cuotas y sanciones, procediendo a la deducción de los intereses de demora derivados de dichas liquidaciones en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. Añade que los intereses contabilizados y deducidos en el año 2007 ascienden a 428.350,26 € y que los intereses de 174.647,88 € (IVA 1991-1992), 133.310,99 € (IVA 1993-1994) y 21.177,22 € (IS 1991) eran los inicialmente contenidos en los respectivos acuerdos de liquidación que fueron notificados en el ejercicio 1998, si bien dichas cantidades fueron rectificadas por el Tribunal Supremo, en el primero y segundo supuesto, y por el TEAR de Aragón, en el tercer supuesto, al estimarse en parte los recursos de la recurrente, notificando la Administración en el ejercicio 2007 los acuerdos por los que procedía a anular las liquidaciones impugnadas y a dictar una nueva liquidación con el cómputo correcto de los intereses de demora, estimando la Inspección que debían haberse contabilizado dichos intereses en el ejercicio 1998 por haberse devengado en dicho ejercicio, a pesar de que en el año 1998 fueron notificadas liquidaciones con otros intereses, que después anuló, notificando en el 2007 nuevas liquidaciones, lo que determinó, tras las oportunas actuaciones inspectoras que se dictase liquidación, con una deuda a ingresar de 101.678,45 € (89.700,13 € de cuota y 11.978,32 € de intereses), y ello como consecuencia de sumar a la base imponible negativa declarada en el ejercicio 2007, de 152.349,87 €, los intereses de demora considerados por la Inspección como no deducibles (428.350,26 €), dando lugar a una base imponible comprobada de 276.039 €. Añade que dicha regularización afectó a los ejercicios 2008 y 2009, de forma que la Administración procedió a minorar la base imponible negativa de 152.349,87 € con origen en el ejercicio 2007 y en el ejercicio 2009 rechazó la compensación de la base imponible negativa de 152.349,87 €,

si bien no resultó cuota a ingresar como consecuencia de admitir la aplicación de una deducción por inversión de beneficios extraordinarios por importe de 45.738,11 €.

Posteriormente, en la fundamentación jurídica, sostiene, frente a lo razonado por el TEAR de Aragón, la deducibilidad de los intereses de demora contabilizados en el ejercicio 2007. Así, parte de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, señalando que el TEAR en ningún momento discute que los mismos sean gasto financiero y, por tanto, fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, discutiendo su mera imputación temporal.

A continuación, tras transcribir la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, pone de manifiesto que la misma sostiene que no son gastos deducibles en tanto no son necesarios para la obtención de beneficios. Sin embargo señala que dicha sentencia aplica el artículo 13 de la ley 61/1978, pero que con el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 se abandonó el concepto de gasto necesario -como, afirma, señala la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2012-, no encontrándose los intereses de demora derivados de acuerdos liquidatorios recogidos entre los gastos que el artículo 14 no considera fiscalmente deducibles.

Adicionalmente, destaca el voto particular a la sentencia de 25 de febrero de 2010, y que son numerosas las consultas de la DGT que consideran que los intereses de demora son gastos deducibles -entre ellas la consulta de la DGT nº 2581/2003-, citando igualmente la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña de 30 de enero de 2014, y las resoluciones del TEAC de 26 de septiembre de 2003 y 30 de marzo de 2006.

Por todo ello concluye que los intereses de demora son deducibles, afirmando a continuación la deducibilidad de los mismos en el ejercicio 2007, y señalando al efecto que, con carácter general, deben contabilizarse conforme al criterio del devengo, atendiendo a su naturaleza financiera, si bien en el caso de intereses provenientes de las liquidaciones tributarias, su importe no puede contabilizarse, como mínimo, hasta el ejercicio en que tiene lugar la liquidación, dado que es en ese ejercicio cuando la entidad ha tenido conocimiento de los mismos.

A continuación señala que si bien las contingencias derivadas de posibles deudas tributarias son objeto de contabilización mediante una provisión para impuestos, en el presente caso la sociedad estimó que las regularizaciones no iban a prosperar lo que determinó la no contabilización de los mismos, por lo que la razonable probabilidad de que no llegasen a producirse los gastos por intereses de demora determinó la no contabilización de los mismos, con base en el principio de imagen fiel, y así se recogió en la memoria de 2006. Añade que la contabilización de los intereses en los ejercicios 1998 y 2002 no era una obligación -la resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 habla de "con carácter general"- y que las normas fiscales y contables permiten, mientras dura el litigio, dotar una provisión fiscalmente deducible, cuando las circunstancias del litigio se modifican y muy probablemente se tengan que pagar los intereses de demora, lo que demuestra que en el momento de notificación de las actas éstas no tienen que ser obligatoriamente contabilizadas, afirmando que la estimación del riesgo es un concepto dinámico que puede ir modificándose durante el tiempo.

Más adelante afirma la deducibilidad fiscal de los intereses de demora contabilizados en el ejercicio 2007 con base en el artículo 19.3 del TRLIS. Así, tras señalar que la actora en todos los ejercicios ha tenido bases imponibles positivas, con lo que con la contabilización del gasto en el ejercicio 2007 no ha generado una menor tributación, sino todo lo contrario, y transcribir el referido precepto, hace hincapié en que el único límite que establece el precepto es que de su aplicación "no se derive una tributación inferior" y afirma que consta acreditado en el expediente que contabilizando en el 2007 el gasto no se ha producido una menor tributación.

Frente a la Administración, que sostiene que no se puede admitir la deducibilidad fiscal de un gasto procedente de un ejercicio prescrito, señala que la misma va más allá de la norma, que nada establece acerca de la prescripción, estimando que no resulta admisible la pretensión de la Administración reexigir requisitos adicionales a los previstos por la ley, que en su tenor literal no prevé tal requisito, habiéndose manifestado la Administración en sentido contrario a la Inspección en la consulta 1179-97, de 10 de junio e incluso la propia Inspección en el Acuerdo de liquidación de 5 de abril de 2011.

Además señala que el plazo de prescripción es susceptible de interrupción -en dicho sentido el artículo 68.2.b) LGT - y la impugnación del sujeto pasivo en el procedimiento económico-administrativo interrumpe la prescripción, como ha sucedido en el presente caso, por lo que no producida la prescripción no puede defenderse que ha existido una menor tributación, afirmando que conforme al criterio que se combate nunca sería de aplicación el artículo 19.3 TRLIS.

Tercero.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación, con relación a la deducibilidad o no de los intereses de demora dimanantes de deudas tributarias se remite a lo razonado en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010. Señalando a continuación que de estimarse el primer argumento de la demanda, procedería examinar si teniendo en cuenta que los intereses de demora fueron fijados en liquidaciones notificadas en los ejercicios 1998 y 2002, resulta conforme a derecho que se deduzcan como gastos en el ejercicio 2007, dado que fue en tal ejercicio en el que las liquidaciones que incluían los intereses devinieron firmes. Y al respecto se remite al artículo 19 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señalando que el gasto por el Impuesto sobre beneficios se devenga en el momento de realizar el hecho imponible correspondiente, esto es, en el momento de la liquidación y el devengo de los intereses de demora cuando tiene lugar la completa cuantificación y exigibilidad de la liquidación -en este caso períodos 1991 a 1998, años en el que se dictaron los actos liquidatorios-. Hasta ese momento, añade, la recurrente podía simplemente parecer una contingencia fiscal, pero esa contingencia pasó a ser una realidad, y los importes dejaron de ser estimados para ser determinados, resultando insostenible defender que los conceptos de la liquidación no pueden deducirse hasta que el acto es firme, confundiendo la recurrente la posibilidad de dotar provisiones cuando todavía no se ha girado la liquidación, con la situación que se produce cuando la liquidación ya se ha girado, acto definitivo que produce plenos efectos y que encaja en lo que se denomina "corriente real de bienes y servicios".

Por último, en cuanto a la invocada aplicación subsidiaria del artículo 19.3 del TR que permite la imputación en ejercicios posteriores siempre que de ello no se derive una tributación inferior, señala que el concepto de menor tributación no solo tiene en cuenta las cuotas resultantes de las liquidaciones, sino también otro tipo de factores, entre ellos, el efecto de la prescripción sobre los ejercicios de devengo del gasto V 2498-03 de 23 de diciembre, que argumenta que "la contabilización de gastos en un ejercicio, cuya procedencia es de ejercicios que en ese momento estuviesen prescritos, supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a estos últimos ejercicios, en los cuales la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, pues, de admitirse la regla especial, resultaría una menor tributación que la derivada de imputarse al ejercicio en que se devengaron". Y en cuanto a la alegación de que en realidad se interrumpió la prescripción por cuanto las liquidaciones de las que resultan los intereses fueron impugnadas, sin obtener firmeza hasta el año 2007, señala que lo que se interrumpiría sería el derecho a pedir ingresos indebidos de esas liquidaciones que se impugnaban correspondientes a los ejercicios 1991 a 1995, pero no consta que se interrumpiese la prescripción con relación a los ejercicios en los que se podían haber contabilizado los intereses de demora que, en realidad, son aquellos con los que pueden compararse la tributación de 2007 a los efectos del artículo 19.3.

Cuarto.

El examen del acta correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del año 2007 pone de manifiesto la postura de la Administración Tributaria, que rechazada por la parte recurrente motivó la interposición de la reclamación económico-administrativa. En la misma, y en cuanto aquí interesa se hace constar lo siguiente:

«El aumento al resultado contable en concepto de "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" practicado por el obligado tributario, incluye las cuotas y sanciones de las actas levantadas en 1998 pero no los intereses de demora liquidados en las citadas actas.

Los intereses de demora, contabilizados en el asiento 465962 del Libro diario no han sido objeto de ajuste positivo al resultado contable. (...)

Del examen de los antecedentes obrantes en la Inspección (folios 1 a 8 de la carpeta "Doc. Base Datos Ingr. Actas Incoadas 1998"), resulta que parte de los intereses contabilizados y deducidos como gasto en 2007, corresponden a intereses de demora liquidados ya en las actas incoadas en el ejercicio 1998 y notificados también en dicho ejercicio, asimismo en el importe de "intereses A.T. 2006" se incluyen 1.350,46 € que son liquidados y notificados en junio de 2002.

El desglose de los intereses contabilizados en el asiento 465962 es: (...)

En resumen:

" INTERESES A.T.2005 ": 8.089,43 €. De este importe, 2.710,02 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta de IRPF por el concepto de Retenciones del Trabajo, fecha de liquidación 02/06/1998, fecha de emisión 11/06/1998 y fecha notificación 15/06/1998.

" INTERESES A.T.2006 ": 31.805,76 €. De este importe, 1.350,46 € corresponden a intereses de demora liquidados con fecha 21/06/2002, fecha de emisión 21/06/2002, fecha notificación 26/06/2002 y 21.177,22 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades 1991, fecha de liquidación de 02/06/1998, fecha de emisión 11/06/1998 y fecha notificación 15/06/1998.

" INTERESES A.T.2007 ": 307.958,87 €. De este importe, 133.310,99 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido 1993 1994, fecha de liquidación 25/09/1998, fecha de emisión 30/09/1998, fecha notificación 07/10/1998 y 174.647,88 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido 1991 1992, fecha de liquidación 02/06/1998, fecha de emisión 11/06/1998 y fecha notificación 15/06/1998.

" INTERESES A.T. AVALADOS ": 95.153,69 €. De este importe, 18.846,53 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta IRPF por el concepto de Retenciones del Capital Mobiliario liquidados con fecha 02/06/1998, fecha de emisión 11/06/1998 y fecha notificación 15/06/1998 ; 43.447,66 € corresponden a intereses de demora liquidados en acta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades 1993, con fecha de liquidación de 25/09/1998, fecha de emisión 30/09/1998 y fecha notificación 07/10/1998 y 32.859,50 € que corresponden a intereses de demora liquidados en acta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades 1994 , fecha de liquidación de 25/09/1998, fecha de emisión 30/09/1998 y fecha notificación 07/10/1998.

De acuerdo con lo anterior resulta que los intereses de demora derivados de las actas de Inspección fueron liquidados y notificados ya en 1998. Asimismo los intereses de 1.350,46 € se liquidaron y notificaron en 2002. El importe total de los intereses de demora liquidados y notificados en periodos anteriores al ejercicio 2007 (ejercicio en que se contabilizan con cargo a cuenta de pérdidas y ganancias) ascienden a 428.350,26 €.

Según las normas contables aplicables el montante de las actas debería haberse contabilizado en el ejercicio 1998 y así lo mencionan los informes de auditoría de los ejercicios 2005 y 2006 que obran en el expediente (folios 1 a 18 de la carpeta "Memoria 2005 aportada en diligencia 5" y folios 1 a 18 de la carpeta "Memoria 2006 aportada en diligencia 5"). Asimismo los intereses de demora liquidados y notificados en 2002 debieron contabilizarse en dicho ejercicio».

Señala más adelante, tras recordar lo dispuesto en el artículo 19, apartados 1 y 3 LGT , que:

«La consideración como gasto deducible en 2007 de los intereses de demora cuando en 1998 ya se conocían las liquidaciones de los intereses, al igual que la liquidada en 2002, determina el registro contable de unos gastos en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, por lo que la imputación fiscal de dicho gasto únicamente podrá admitirse siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal generales».

En el acuerdo de liquidación se hace constar al respecto que «entre los intereses contabilizados y declarados como gastos en 2007 (desglosados en el acta) figuran intereses de demora determinados en las liquidaciones practicadas en 1998, así como otros liquidados posteriormente pero antes de 2003, que ascienden a 428.350,26 €, relacionados a continuación con indicación del concepto tributario liquidado, fecha de notificación de la liquidación e importe de los intereses:

CONCEPTO	FECHA NOTIFICACIÓN	IMPORTE €
IRPF Ret. Trabajo 1994-1995	15-06-1998	2.710,02
Imp. Sociedades 1991	15-06-1998	21.177,22
Imp. Soc. 1992, desestimación recurso sanción	26-06-2002	1.350,46
IVA 1991-1992	15-06-1998	174.647,88
IVA 1993-1994	07-10-1998	133.310,99
Imp. Sociedades 1994	07-10-1998	32.859,50
IRPF Ret. Cap. Mob. 1994-1995	15-06-1998	18.846,53

Quinto.

La resolución aquí recurrida va, sin embargo, más allá pues afirma, con base a la sentencia del Tribunal Supremo de de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso 10396/2004 , que sigue a la anterior sentencia de 24 de octubre de 1998 y la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 02263/2009, de 23 de noviembre de 2010, que "no procede la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora contenidos en actos de liquidación de la Inspección de los Tributos".

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 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.

Duodécimo .

En cuanto al ejercicio en el que pueden deducirse como gasto los intereses de demora es preciso partir del artículo 19 del TRLIS, que en su apartado 1, establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros", añadiendo en su apartado 3 que "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 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 la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta 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".

Pues bien, en este punto este Tribunal comparte los razonamientos contenidos en el acuerdo de liquidación, en el sentido de que "la realidad o efectividad del gasto para el contribuyente nace del acto liquidatorio, que constituye a la cuota e intereses de demora en una deuda exigible y convierte al contribuyente en deudor".

En dicho sentido, y como se señala liquidación, "en el caso examinado se produjo en el ejercicio 1998 un hecho determinante de la situación jurídica del obligado tributario en el ámbito fiscal. Es decir, no sólo estuvo incurso en un procedimiento inspector y no sólo se le incoaron actas con propuesta de regularización de varios conceptos tributarios, sino que se dictaron los actos liquidatorios correspondientes, eficaces para el obligado tributario desde su notificación (en las fechas referidas en los antecedentes), con lo que la contingencia fiscal pasa de ser una eventualidad a una realidad y los importes dejan de ser estimados y pasan a ser determinados. Debe destacarse en este punto que la liquidación, como acto administrativo que es, define una situación jurídica, en este caso de constitución de una deuda a favor de la Administración, con lo que el obligado tributario queda convertido en deudor por ese acto, y además conlleva la exigibilidad de la deuda con la posibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor desde el vencimiento del plazo legal de ingreso, razón por la que el obligado tributario, como relata en las alegaciones, tuvo que avalar el importe de las deudas tributarias", añadiendo que "las liquidaciones tributarias practicadas originan, en el caso examinado, por sí solas un derecho de crédito a favor de la Administración y una deuda a cargo del obligado tributario, sin necesidad de refrendo judicial, por razón de los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva de que goza la actividad administrativa (artículos 56 , 57 , 94 y 95 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) y sin perjuicio naturalmente del derecho del administrado a impugnar las resoluciones administrativas".

En consecuencia, en base a lo expuesto, procede desestimar dicho motivo de impugnación, ya que no permite llegar a conclusión contraria la invocación del principio de imagen fiel, basada, según manifiesta el recurrente, en una expectativa razonable de que, en la resolución de los recursos interpuestos contra las liquidaciones, éstas fueran anuladas, bastando para rechazar dicha alegación con dar por reproducido lo razonado

en el acuerdo de liquidación, pudiendo destacarse que lo procedente habría sido que el obligado tributario anotara el gasto en 1998 y, para mostrar la imagen fiel, incluyera en la memoria una explicación de la situación de recurso de las liquidaciones.

Décimo tercero .

Por último, en cuanto a la posibilidad de imputación en ejercicios posteriores, el artículo 19.3, antes transcrito, lo condiciona a que de ello no se derive una tributación inferior, pues solo si la contabilización diferida de los gastos, supone igual o mayor tributación que la que hubiese correspondido según el criterio de devengo, dichos gastos se integran en la base imponible del período impositivo en el que están contabilizados.

Pues bien, en el presente caso nos encontramos, según lo expuesto, ante intereses de demora imputables al año 1998, y en menor medida al 2002, que no han sido contabilizados hasta el ejercicio 2007 y, como señala la liquidación, por aplicación del principio de inscripción contable, dichos gastos no son deducibles hasta el momento en que se registran, pero en este momento no cabría, en aplicación de la regla general, trasladarlos al período al que son imputables porque la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de esos periodos ha devenido firme al estar prescrito el período, y por lo tanto no son deducibles. De forma que, como señala el acuerdo de liquidación, "esta pérdida de la condición de deducibilidad de los gastos no puede eludirse mediante la aplicación de la regla subsidiaria, que, como se ha expuesto, tiene el alcance práctico de ahorrar a los contribuyentes y a la Administración tributaria las molestias de acudir a constantes correcciones de las bases imponibles ya declaradas, pero que no puede derogar el juego conjunto de normas esenciales de la determinación del hecho imponible como son las que regulan la imputación temporal y la prescripción; de ahí que para ver si se cumple la limitación a la aplicación de esta regla consistente en la interdicción de la tributación inferior deba compararse la tributación efectiva en el período de registro del gasto con la que en ese momento se habría producido en el período al que es imputable el gasto, teniendo en cuenta por lo tanto los efectos de la prescripción", concluyendo que "sin entrar en los cálculos realizados al efecto por el alegante, no es aceptable la postura sostenida por éste de que la deducción de los gastos en el período de registro (2007) supone una mayor tributación que la que eventualmente se hubiera producido de integrarse en la base imponible de los periodos de imputación temporal (1998 y 2002), ya que, al estar estos últimos prescritos en el momento en que el obligado tributario se aplica los gastos, la aplicación de la regla especial que éste pretende determina una tributación inferior".

Esta interpretación, que este Tribunal comparte, ha sido la mantenida de forma reiterada por la doctrina administrativa, tal y como se pone de manifiesto en la liquidación -en la misma se citan las consultas V1236/2006, de 28 de junio de 2006, transcrita en el informe de ampliación, V1962/2007 de 24 de septiembre de 2007, V1786/2008 de 8 de octubre de 2008, V1327/2007, de 20 de junio de 2007, y V1693/2009 de 16 de julio de 2009-, pudiendo citarse como mas recientes la consulta V984/2011 de 13 abril 2011 -la misma razona que "al efecto de valorar dicha circunstancia, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción . Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 del TRLIS, a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción.- (...) Por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que la consultante pretenda contabilizar, en el ejercicio 2010, un gasto devengado de un ejercicio prescrito (1995 a 1998), no procederá admitir la deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales- o la más reciente V1814/2016, de 25 de abril de 2016 -la misma razona que "al efecto de valorar dicha circunstancia, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 11.1 de la LIS , a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción", concluyendo que "en el supuesto planteado, en la medida en que la consultante registre, en el ejercicio 2015, un cargo en reservas que tiene por objeto corregir un ingreso erróneamente contabilizado en un ejercicio prescrito, procederá denegar la

deducibilidad fiscal de dicho cargo, dado que ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales"-.

Pues bien, la aplicación de dicha doctrina al caso enjuiciado determina igualmente la desestimación de dicho motivo de impugnación y con ello del recurso interpuesto.

Décimo cuarto .

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ , tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, desestimado el recurso contencioso-administrativo por motivos diferentes a los tomados en consideración en la resolución recurrida, no ha lugar a un especial pronunciamiento en cuanto a costas.

F A L L A M O S .

Primero.

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 5 del año 2015, interpuesto por INDUSTRIAS RELAX, S.L. , contra la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 30 de octubre de 2014 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, acumuladas, números 50/0925/11 y 50/1749/11, manteniendo, por motivos diversos a los contenidos en ésta, la desestimación de la reclamación interpuesta contra las liquidaciones impugnadas.

Segundo.

No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala, en el caso de darse los supuestos del artículo 96.1 o 99 LJ , recurso de casación para unificación de doctrina, en el término de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la sentencia, previo el depósito previsto en la Ley Orgánica 1/2009.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.