

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073042

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)

Sentencia 18/2019, de 1 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 150/2018

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Gastos financieros. Multas y sanciones. Intereses de demora de actas de inspección. La entidad pretende la deducción de los intereses de demora amparándose en que las SSTs de 24 de octubre de 1998, recurso n.º 5785/1992 (NFJ006911) y de 25 de febrero de 2010, recurso n.º 10396/2004, (NFJ038068) se basaban en la Ley 61/1978 del IS que admitía como deducibles solo los gastos necesarios para la obtención de rendimientos y que eliminado el requisito de la necesidad se debe admitir el gasto, como afirma la DGT [Vid., Resolución DGT de 4 de abril de 2016 de 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 (NFL017949)] y en sus consultas y se confirma en SSTSJ de Aragón de 20 de julio de 2016, recurso n.º 5/2015, (NFJ064542) y del País Vasco de 20 de septiembre de 2017, recurso n.º 85/2017 (NFJ069241). Sin embargo, este tribunal no comparte estos argumentos pues las sentencias del TS no solo se basan en la falta de necesidad sino en su naturaleza compensatoria. Los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio y no deriva de un pacto con la Hacienda Pública. Es contrario al principio de justicia que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio derivado del mismo.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 14 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 105, 239 y 242.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 15.

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

Código Civil, arts. 1.088, 1.101 y 1.108.

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

PONENTE:*Doña Paloma Santiago Antuña.*

Magistrados:

Don EUSEBIO REVILLA REVILLA

Don JOSE MATIAS ALONSO MILLAN

Don PALOMA SANTIAGO ANTUÑA

T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

BURGOS

SENTENCIA : 00018/2019

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/a Acctal . Ilmo. Sr. D. EUSEBIO REVILLA REVILLA

SENTENCIA

Sentencia Nº: 18/2019

Fecha Sentencia : 01/02/2019

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 150 / 2018

Ponente Dª. Paloma Santiago y Antuña

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

Ilmos. Sres.:

D. EUSEBIO REVILLA REVILLA

D. José Matías Alonso Millán

Dª. Paloma Santiago y Antuña

En la Ciudad de Burgos a uno de febrero de dos mil diecinueve.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Burgos, siendo Ponente la Sra. Paloma Santiago y Antuña, ha visto el recurso contencioso-administrativo nº 150/2018, interpuesto por la mercantil SOMOCAR S.L., representada por la Procuradora Doña María Belén Juarros González y asistida del Letrado D. Javier Moltó Chinarro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de fecha 5 de enero de 2018, que desestima la Reclamación Económico-Administrativa núm. 05-00419-2016, en relación al acuerdo de liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, de la que resulta una cantidad a ingresar de 1.544,61 euros.

Habiendo comparecido como parte demandada por la Administración General del Estado representada y defendida por la Abogacía de Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala.

Admitido a trámite el recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que se declare nula de pleno derecho y se revoque la Resolución impugnada dejándola sin efecto y con imposición de costas a la parte demandada.

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del presente recurso contencioso administrativo con condena en costas a la demandante.

Tercero.

Una vez dictado Auto de fijación de cuantía y no habiéndose recibido el recurso a prueba, evacuado el trámite de presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos conclusos para sentencia, y pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 2018 para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 5 de enero de 2018 por la que se desestima la reclamación económico administrativa num 05-00419-2016, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, que determina una cantidad a ingresar de 1.544,61 €, de los cuales 1.495,48 € corresponden a la cuota del impuesto y 49,13 € a los intereses de demora.

Dicha Resolución desestima la reclamación económico-administrativa con base a la siguiente argumentación:

"TERCERO.- Para el análisis de la primera cuestión debemos partir de lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , que establece que: "En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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", en consonancia como los artículos 14.1.e) y 19.3 de dicha ley , que en cuanto a la deducibilidad de los gastos determinan que serán deducibles los que se hallen correlacionados con los ingresos y hayan sido imputados contablemente.

Así pues, en el IS la deducibilidad de los gastos derivados de una actividad económica está condicionada por los principios de registro y correlación con los ingresos, debiendo estar en todo caso debidamente justificados documentalmente, teniendo en cuenta a este respecto que de conformidad con el artículo 105 de la LGT , "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Es por tanto el interesado el que en todo caso debe acreditar la realidad del gasto y su correlación con los ingresos.

Cuarto.

Según consta en el expediente, la reclamante presentó declaración liquidación por el IS del ejercicio 2014, con una base imponible declarada de 124.582,44 euros.

La Oficina gestora practica a la reclamante liquidación provisional, haciendo constar la siguiente motivación:

"...N o se estiman sus alegaciones en lo que se refiere a deducibilidad de intereses de demora (alegaciones 1 y 4). Ello porque en Resolución TEAC 00/1967/2012, de 07/05/2015, en la que se recoge Sentencia del tribunal Supremo de 25/02/2010 , establece que los intereses de demora liquidados en actas de Inspección no son deducibles en el Impuesto de Sociedades, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública".

Alega la reclamante que el interés de demora deriva de un retraso en el pago de una deuda, teniendo carácter compensatorio, no estando recogidos entre los gastos no deducibles que enumera el artículo 14 del TRLIS, no teniendo carácter sancionado.

Pues bien, en este sentido es necesario indicar que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado en fecha 4 de diciembre de 2017 la resolución 00/5241/2016 en la que hace constar, respecto de la deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, llega a las siguientes conclusiones:

No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación con los generados por la concesión de un préstamo ya que los primeros tienen naturaleza indemnizatoria (mora del deudor) y los segundos onerosa (beneficio del prestamista).

No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación con los derivados de un aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de la deuda tributaria concedido por la Administración por cuanto que los primeros derivan de un previo incumplimiento de la ley por el deudor (incumplimiento unilateral y sin comunicación al acreedor) y, por tanto, tienen naturaleza indemnizatoria, en tanto que los segundos no derivan de incumplimiento alguno de la norma, sino de "pacto" inter-partes y, por tanto, tienen naturaleza onerosa.

Como se dice en sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (Rec. n.º10396/2004) es contrario ("repugna" señala de forma literal nuestro Alto Tribunal) al principio de justicia que el autor de un acto contrario al ordenamiento obtenga un beneficio o ventaja del mismo.

Los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación no tienen naturaleza sancionadora pero tampoco la tienen los recargos no obstante lo cual la norma los declara como fiscalmente no deducibles; siendo así resultaría incoherente que los primeros fueran fiscalmente deducibles (siendo que para regularizar al SP ha sido preciso que intervenga la Inspección) y los segundos no (siendo que estamos ante una regularización voluntaria).

Admitir la deducibilidad fiscal en IS (o en actividades económicas en IRPF, que se rige por las normas del IS) generaría desigualdad entre contribuyentes (incluso dentro de un mismo impuesto: IRPF (actividades económicas/resto de rentas).

El hecho de que el ICAC haya dicho que los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación se deben contabilizar como gastos financieros no implica de forma automática la deducibilidad fiscal de los mismos pues no está entre las competencias del ICAC la realización de calificaciones fiscales y las finalidades de la contabilidad y la fiscalidad son distintas.

Pues bien, aplicando dichas conclusiones al caso aquí analizado, procede determinar el carácter de no deducible de los intereses de demora girados como consecuencia de actuaciones de comprobación realizadas por la Administración tributaria.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado."

Segundo.

La entidad recurrente solicita en su demanda que se anule y deje sin efecto por ser contraria a derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León objeto del presente procedimiento.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto de Sociedades. Pone de relieve que el artículo 14 del TRLIS, que regula los gastos fiscales no deducibles, no considera en ningún subapartado, expresamente, la no deducibilidad de los intereses de demora derivados, en este caso, de una presentación complementaria de la autoliquidación de IVA, guardando silencio sobre ellos, lo que conlleva a considerar los mismos deducibles. Refiere que los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio y no sancionador, y que se exigen para compensar a la Administración por el pago tardío de los tributos, lo cual no es un acto contrario al ordenamiento, sino todo lo contrario, precisamente debido a él, como se regula en la Ley General Tributaria en el artículo 26. Sostiene que la forzada interpretación de la Administración quiebra los derechos constitucionales por vulneración del principio de capacidad económica, del principio de igualdad y de progresividad. Pone de relieve que la resolución combatida hace suya las consideraciones del TEAC, cuyo fundamento jurídico se basa en una Sentencia del Tribunal Supremo que

extiende sus efectos al ejercicio 1992, estando en vigor en dicho ejercicio la Ley 61/1978, en la que se exigía el requisito de "necesidad" del gasto para que

éste se considerase deducible, y sin embargo, con la entrada de la LIS 43/1995 se elimina el concepto de gastos necesario pasando a descansar como gasto no deducible lo que prevé la normativa, en la cual hay ausencia de toda referencia a la deducibilidad o no de los intereses de demora, con lo que, estima ha de interpretarse como una clara decisión del legislador a favor de su deducibilidad. Señala que incluso el propio TEAC y la DGT, consideran (con la LIS 43/1995 y con el posterior TRLIS 4/2004) deducible los intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración, como consta, entre otras, en las Resolución del propio TEAC de fecha 30 de marzo de 2006 o consultas de la DGT como la número 2271/2003. Que el argumento en el que la Sentencia del TS como en la doctrina del TEAC se deniega la deducibilidad de los intereses de demora basándose de acuerdo con el art. 1 CE en que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico no puede obtener beneficio o ventaja del mismo, no se sostiene, toda vez que la deducibilidad de los intereses de demora es un verdadero y real gasto, errando cuando equiparan con ello, tanto el TEAC como el TS, y en el marco temporal antes referido, la deducibilidad de un gasto a la concesión de un beneficio o ventaja fiscal. Sostiene que hay que diferenciar entre el tratamiento fiscal que tienen las sanciones y el de los intereses de demora, no resultando este último contrario al principio de justicia que se basa el TEAC y el TS para considerarlos no deducibles de acuerdo con el artículo 1 de la Constitución . Pone de relieve que la deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades (IS) es un asunto polémico por la existencia de criterios dispares en el seno de la Administración, y que, dicha controversia se trató de cerrar mediante la publicación en 2016 de un informe de la DGT que mantuvo su criterio a favor de la deducibilidad, aunque referido solo a la Ley 27/2014 del IS, sin entrar por tanto en la normativa anterior, por lo que respecto a ella seguiría el TEAC aplicando su criterio. Alega que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón de 20 de julio de 2016 corrige, acertadamente, al TEAC al entender que con la normativa anterior a la actual Ley del IS (la Ley 43/1995, del IS y el RDLeg. 4/2004, del texto refundido de la Ley del IS) se alteró el régimen de determinación de la base del impuesto y los requisitos para que un gasto sea deducible y ya no se exige la necesidad del gasto, por lo que entiende que debe admitirse su deducción. Pone de relieve que los fundamentos décimo y undécimo de la sentencia, señalan que los dos pronunciamientos del TS contrarios a la deducibilidad de los intereses de demora, ya sea la de fecha 24 de octubre de 1998 como la de 25 de febrero de 2010, antes referida, referían unos supuestos de hecho a los que era de aplicación la Ley 61/1978 y el Reglamento de 1982 (normativa que, en ese momento, exigía que el gasto fuese necesario para la obtención de los rendimientos), y lo que, al fin, disponían ambas sentencias es declarar que los intereses de demora no se pueden conceptualizar como gastos necesarios. Señala que a juicio del TSJ de Aragón, el TEAC yerra aplicando la misma doctrina sobre los intereses de demora que el TS formuló respecto a la Ley 61/1978 a los supuestos en los que ya no era de aplicación esa normativa, olvidando que con la entrada en vigor de la Ley 43/1995 (LIS), y continuada por el TRLIS de 2004 y la Ley 27/2014, la necesidad deja de ser un requisito de la deducibilidad del gasto, en definitiva, la sentencia concluye que es procedente la deducción de los intereses de demora tributarios, pues la doctrina del TS debe limitar su aplicación a la Ley 61/1978, mientras que con la normativa posterior no hay razón para negar su deducibilidad en cuanto ya no se exige el requisito de necesidad. Alude que aunque su referencia normativa es foral ello no disminuye su valía, y de la misma forma, otro Tribunal Superior de Justicia, el del País Vasco, ha dictado otra sentencia, de fecha 20 de septiembre de 2017, recurso n.º 85/2017 , señalado, aplicando el principio *inclusus unius, exclusus alterius*, que no pueden traerse al dictado de resoluciones como la combatida los fundamentos de la STS de 25 de febrero de 2010 , porque fue dictada en aplicación de la normativa estatal anterior a la vigente en el ejercicio en que la entidad pagó los intereses, refrendando, por ello, la deducibilidad aquí invocada. Concluye señalando que todo ello, supone la necesidad de dejar sin efecto la resolución combatida, debiendo determinarse el tratamiento de los intereses de demora en el Impuesto de Sociedades como lo hace la normativa contable, como gasto deducible, desvinculando al contribuyente de cualquier conducta infractora, siendo el carácter de éstos compensatorio y no punitivo.

Termina suplicando se dicte sentencia por la que se anule y se deje sin efecto la resolución recurrida con imposición de costas a la parte demandada.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, solicita la confirmación de la resolución impugnada en mérito de los fundamentos de la Resolución impugnada. Así, con base de su pretensión

desestimatoria refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (recurso nº 10396/20004), la cual, alega, es aplicada por el TEAC cualquiera que sea la Ley de Sociedades aplicable, y asume las conclusiones vertidas en la Resolución de 4 de diciembre de 2017 (resolución 00/5241/2016) respecto a la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación. Pone de relieve que La controversia a la que alude la demandante dio lugar en su momento al Informe A/1/8/16 de la AEAT relativo a la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria, que establece el criterio definitivo a seguir por la Administración Tributaria en esta cuestión, declarando la no deducibilidad de los intereses de demora, y que el razonamiento en que se basa, aparte del carácter vinculante de las resoluciones del TEAC es que los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2010 van más allá del carácter necesario o no de los gastos para admitir su deducción, pues se establece que es presupuesto ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible es que el gasto no esté prohibido por el ordenamiento jurídico o que se derive de un acto ilícito, como sería el caso. En el mismo sentido alude a la sentencia de 25 de julio de 2013 de la Audiencia Nacional, Sección 2ª. Rec 435/2010 referida a liquidaciones del impuesto de sociedades de los ejercicios 1999 y 2000. Finalmente, refiere que el hecho de que se excluya la deducción de los intereses de demora de actuaciones de comprobación no vulnera el principio de capacidad económica, sino que concreta simplemente la deducción de unos gastos que se consideran no deducibles por derivar de una vulneración del ordenamiento jurídico. Asimismo, señala que las situaciones que se dan en relación a estos intereses de demora no son iguales a otros intereses de demora ni a otros intereses financieros, dado que los que nos ocupan derivan directamente de una vulneración del ordenamiento jurídico a diferencia de los otros supuestos. Termina suplicando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte demandante.

Cuarto.

Expuestas las posiciones de las partes impera a renglón seguido entrar a conocer la cuestión objeto del presente recurso, que es estrictamente jurídica y cuyo centro neurálgico lo constituye la deducibilidad o no en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria. Con carácter previo, impera examinar las distintas posiciones que, sobre esta cuestión, se ha mantenido, tanto por la Administración Tributaria como por nuestros Tribunales.

Las diversas posiciones de la Administración sobre la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones administrativas han sido plasmadas en el informe de la AEAT A/1/8/16, de 7 de marzo de 2016, según el cual:

" La primera cuestión planteada en este informe ha recibido diferentes soluciones atendiendo fundamentalmente a la regulación que se hacía de los gastos no deducibles en las sucesivas Leyes del IS. Por este motivo trataremos de examinar los distintos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central, en adelante DGT y TEAC, en relación con dicha cuestión.

1.- Posición de la DGT

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, exigía en el artículo 13 que para que un gasto fuera deducible en el IS tenía que ser "necesario" para la obtención de los rendimientos, por lo que tras entender que los intereses de demora de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria no tenían el carácter de necesarios, la DGT concluía que no eran fiscalmente deducibles.

Con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se modificó la regulación de las partidas deducibles y las no deducibles en la LIS. Así, desapareció el antiguo artículo 13 de la Ley 61/1978 que regulaba las partidas deducibles, y sólo se mantuvo un artículo 14 dedicado a los gastos no deducibles:

Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

En definitiva, se eliminó de la Ley 43/1995 la mención expresa al requisito de "necesariedad" del gasto para poder entender que el mismo tenía carácter de deducible en el IS, lo que fue interpretado por la DGT como un cambio sustancial en relación con la deducibilidad de los intereses de demora derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria.

En este sentido, tras el cambio normativo la DGT entendió que la eliminación del requisito de "necesariedad" del gasto en la LIS, 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 artículo 15 de la Ley 27/2014), debía interpretarse en el sentido de que dichos gastos pasaban a ser deducibles a la hora de calcular la base imponible del IS. Así se desprende también de las contestaciones a las consultas que ha ido publicando la DGT desde entonces, de las cuales destacamos un grupo de ellas muy parecidas en su escueta fundamentación y una última consulta donde la DGT argumenta de una manera más profusa su interpretación:

Dentro del primer grupo de consultas, tras analizar los gastos no deducibles incluidos en el artículo 14 de la LIS, la DGT concluyó que al no señalarse expresamente los intereses de demora en ninguna de las categorías allí relacionadas (los derivados de la contabilización del propio Impuesto, las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones), debían considerarse como deducibles. (Consulta 2271-03, de 16 de diciembre, y en el mismo sentido, consulta 1179-97 de 10 de junio y consulta 2669-97, de 23 de diciembre).

En la Consulta V4080-15 (21 de diciembre de 2015) la DGT continúa considerando deducibles los intereses de demora derivados de un acta de inspección. Para justificar dicha deducibilidad comienza mencionando su naturaleza indemnizatoria y no sancionadora: "es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter indemnizatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda, sea del tipo que sea. Dicho carácter indemnizatorio se deriva, así, del interés de demora que se genera en un acta de la Administración tributaria, diferenciándose de la sanción que recae sobre dicha acta, cuya finalidad es estrictamente sancionadora."

Además, 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 artículo 15 de la LIS.

Por último, la DGT tampoco entiende incluidos los intereses de demora en la letra f) del artículo 15 de la LIS, donde se hace referencia a los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico". Tal y como se dice en la contestación a la consulta, por "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" entiende la DGT 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. "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."

Por tanto, la DGT concluye que puesto que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gasto fiscalmente deducible.

2.- Posición del TEAC

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, el TEAC ha venido defendiendo también la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración. Por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 30 de marzo de 2006 (R.G. 2152/2003 y R.G. 4462/2003), donde se entendió que la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los intereses de demora hace que respondan a los mismos fundamentos que los gastos financieros que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos.

Sin embargo, en su Resolución de 23 de noviembre de 2010 (R.G. 2263/2009), el TEAC, a la vista de la STS de 25 de febrero de 2010 (nº de recurso 10396/2004), 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.

Dicho criterio ha sido 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:

El Tribunal Supremo admitió el carácter indemnizatorio de los intereses de demora, sin embargo, negó su deducibilidad en tanto que la entidad no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determinaba su exigibilidad era la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que no se trataba de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos. Es esta misma naturaleza compensatoria la que utiliza el Tribunal Supremo para negar la deducibilidad de los mismos al entender que carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

Es decir, 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 (Este argumento lo extrae de otra STS de 24 de octubre de 1998 (RJ1998, 9496)).

Resulta acorde con el principio general de 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 artículo 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.

En definitiva, el TEAC apoyándose en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, que se sirvió de la STS de 25 de febrero de 2010 para cambiar su criterio, reitera el criterio que confirma la no deducibilidad de intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades.

3.- Posición de la AEAT

La cuestión que se plantea en este momento es 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, por lo que trataremos de determinar qué criterio debe aplicar la AEAT en sus actuaciones.

Debemos advertir que, aunque los pronunciamientos de la DGT y del TEAC se refieren a intereses de demora derivados de actas de Inspección, entendemos que las conclusiones del presente informe son extrapolables a los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

El TEAC en Resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 (R.G. 04185/2014) dictada en unificación de criterio, teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 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 artículo 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.

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 artículo 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.

En definitiva, el criterio reiterado del TEAC, de acuerdo con el artículo 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."

Posteriormente, y a la luz de la nueva normativa sobre el impuesto sobre Sociedades, se dicta por la Dirección General de Tributos, Resolución 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, de la que cabe extraer los siguientes razonamientos:

" 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."

Partiendo de ello, y debido a las dudas suscitadas la deducibilidad de los intereses de demora tributarios y el carácter vinculante de determinadas consultas tributarias que posteriormente se especifican, señala que 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"

Recuerda 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, y señala que, existiendo, un nuevo texto normativo, la Ley 27/2014, el contenido de la norma ha variado respecto a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo TRLIS, en relación con los gastos considerados no deducibles, no obstante aclara 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."

Pone de relieve este informe que, el interés de demora carácter tributario tiene su origen, así, en el retraso en el pago de la deuda tributaria, adquiriendo, un carácter compensatorio que trae causa en la dilación, en este caso, del pago de las deudas tributarias, y que este carácter compensatorio del interés de demora de carácter tributario es diferente del carácter de la sanción que puede recaer, en su caso, sobre una actuación de

comprobación administrativa, cuya finalidad es estrictamente sancionadora o de los recargos. Refiere 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 y que, de acuerdo con la referida sentencia, " el interés de demora tributario no deriva de la infracción de la norma, sino únicamente 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".

Acude a la definición que del interés de demora ofrece el art. 26 de la LGT , en su apartado 1, señalando que su origen es el establecido por el propio Tribunal Constitucional, resarcir a la Administración por el retraso en el pago de las deudas tributarias.

Continúa señalando dicha resolución 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, en su artículo 18.3 preceptúa:

"3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizará teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 "Impuesto sobre beneficios". A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

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.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. "Gastos excepcionales". "

En relación con la contabilización de los intereses de demora tributarios, debe señalarse que 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 transcrito.

En conclusión, los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la propia calificación que de los mismos hace el Tribunal Constitucional en STC 76/1990 , y la calificación contable, existiendo una norma positiva, en este caso el derecho contable, que califica estos intereses con aquel carácter, calificación que vincula a la normativa fiscal salvo que esta establezca expresamente una calificación distinta. En este sentido, cabe señalar, como ejemplo, el tratamiento específico que realiza la LIS en el artículo 15 a) respecto de los préstamos participativos otorgados entre entidades del mismo grupo mercantil, de manera que la normativa fiscal establece una calificación distinta de la contable.

Por tanto, cabe analizar si estos gastos financieros se pueden encuadrar entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la LIS , ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 10.3 de la LIS , rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable.

En concreto, el artículo 15 de la LIS dispone que:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

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

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

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

(...)"

En primer lugar, los intereses de demora tributarios no son gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no cabe encuadrarlos en la letra b) del artículo 15 de la LIS .

Tampoco admiten su encaje en la letra c) de dicho precepto al no configurarse jurídicamente como sanción ni como recargo. Así, tal y como ha aclarado el Tribunal Constitucional, el interés de demora tiene un carácter estrictamente financiero y no es la respuesta a una infracción de la norma tributaria. Nótese, a estos efectos, que el artículo 15 de la LIS hace referencia explícita a la no deducibilidad de otros elementos tributarios, como es el caso de la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades, de las sanciones o de los recargos por declaración extemporánea o del período ejecutivo. Sin embargo, el legislador ha omitido los intereses de demora de carácter tributario.

Existe, de este modo, una única conducta fáctica de impago de la deuda tributaria que puede dar lugar a distintas consecuencias jurídicas. En concreto, en el caso de actuaciones de comprobación administrativa, la conducta de impago de la deuda tributaria genera tres consecuencias jurídicas: el pago de la cuota, para cumplir el deber general de contribuir; el pago de la sanción, por la eventual infracción tributaria cometida; y el pago de los intereses de demora, como resarcimiento financiero de la Administración. Supone, así, un concepto jurídico diferente de la sanción, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional.

En relación con la letra e) del artículo 15 de la LIS , cabe señalar, en primer lugar, que su segundo párrafo contiene una mera aclaración de que determinado tipo de gastos no deben entenderse como donativos o liberalidades. Así, la Ley dispone que "no se entenderán comprendidos en esta letra...". Ello no debe interpretarse como una definición negativa de lo que no son donativos o liberalidades, de suerte que los gastos no enumerados en dicho párrafo no adquieren la condición de donativos o liberalidades, siendo esta última consideración la relevante para determinar la no deducibilidad de un gasto, sino que el segundo párrafo de la referida letra e) lo único que hace es aclarar que determinado tipo de gastos no participan de aquella consideración.

Por tanto, la deducibilidad de un gasto no viene determinada, en este caso, porque se trate de una atención a clientes o proveedores, o por efectuarse al personal con arreglo a los usos o costumbres, o por estar realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios o por estar correlacionados con los ingresos. Lo relevante a estos efectos es que el gasto no se corresponda con un donativo o liberalidad, no debiendo entenderse dentro de este concepto los anteriormente reseñados.

En este caso concreto, los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el "animus donandi" o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico. Por tanto, tampoco se encuadran los intereses de demora en la letra e) del artículo 15 de la LIS .

Por último, la letra f) del artículo 15 de la LIS hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Estos gastos son 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. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito, y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta

fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas.

En el caso de los intereses de demora tributarios, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por este, 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.

De hecho, de atribuirle al interés de demora tributario una condición distinta de la prevista para el interés de demora derivado de otro tipo de deudas como consecuencia de que aquel derivara de una infracción de la ley, el primero se vería directamente afectado por el principio general de "non bis in ídem", pudiendo llegarse a la conclusión de que, en caso de concurrencia del interés de demora con una sanción tributaria, se estaría aplicando una doble sanción a una única conducta, la primera a través de la sanción propiamente dicha, y la segunda a través de la no deducibilidad del interés de demora, interés que, en caso de no proceder de una deuda tributaria, sí sería deducible, lo que contravendría el principio señalado.

A mayor abundamiento, hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a este y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley.

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.

Posteriormente, el TEAC, y en la misma línea mantenida por ese Tribunal a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010 de declarar la no deducibilidad de tales intereses, dicta la Resolución nº 00/1967/2012 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 7 de Mayo de 2015, en la que adopta el criterio de considerar que no son gastos deducibles los intereses de demora derivados de actas de inspección, al estimar que carecería de sentido que el ordenamiento jurídico permitiera aminorar la necesaria compensación indemnizatoria derivada de la obligación de pagar en plazo la cuota tributaria, con la deducción como gasto, lo que, concluye, resulta acorde con el principio general de que, para obtener ingresos, no son necesarios los gastos que deriven de una situación de incumplimiento de una norma, reiterando con arreglo a las sentencias del Tribunal Supremos que, no sería acorde al principio de Justicia, consagrado en el artículo 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo.

Recientemente, el TEAC, dicta nuevas resoluciones en el mismo sentido, de fechas 12 de enero de 2017 y 4 de diciembre de 2017.

Esta última, Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 5241/2016/00/00 de 04 de diciembre de 2017, fundamenta el carácter no deducible de los intereses de demora con los siguientes fundamentos:

" Primer a.- Los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen la misma naturaleza jurídica que los intereses que un acreedor paga a un tercero (paradigmáticamente a un banco) por un préstamo concedido.

Si tratándose de dinero, por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra una cantidad de dinero con condición de devolverlo junto con los intereses que se hayan pactado (artículo 1.740 del Código Civil y 312 y 315 del Código de Comercio), el pago de esos intereses pactados tiene una evidente "causa onerosa" (artículo 1.274 del Código civil), consistente en que por el préstamo el acreedor adquiere la propiedad del dinero que recibe en préstamo (artículo 1.753) y puede hacer uso de él hasta que tenga que devolverlo.

Causa onerosa que evidentemente no está presente en los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, que se liquidan porque el obligado tributario no cumplió ortodoxamente en su día con su obligación de contribuir; incumplimiento que desata, además de otros, un efecto cuya naturaleza jurídica es la que recogen los artículos 1.101 "Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que

en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas" y 1.108 "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal" del Código Civil; y es que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen naturaleza y causa jurídica indemnizatoria.

Segunda.- La identidad en la denominación del artículo 26 de la Ley 58/2003 "interés de demora", no supone que todas las prestaciones que comprende tengan la misma naturaleza jurídica, pues en ese artículo hay toda una serie de intereses que son muy distintos unos de otros.

Los del apartado 2.a) "el interés de demora se exigirá cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente" son intereses de demora de naturaleza "indemnizatoria": el obligado tributario ha incumplido o cumplido sólo parcialmente su obligación de ingresar y lo ha hecho -el incumplir- unilateralmente y sin dar cuenta de ello a la otra parte (el Tesoro); incumplimiento que hace nacer una obligación de indemnizar a su acreedor (el Tesoro).

Situación bien distinta de la del obligado que ha solicitado un aplazamiento o un fraccionamiento de una deuda cumpliendo las condiciones legal y reglamentariamente establecidas para ello, que el Tesoro le ha concedido, y que por ello tendrá que satisfacer un interés de demora -del apartado 6- que "en los supuestos de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, será el interés legal"; intereses de demora que no tendrán naturaleza indemnizatoria, pues no hay incumplimiento alguno, sino "onerosa", para retribuir al Tesoro por su "pactada" tardanza en contribuir, tardanza no unilateral e ilegalmente impuesta, sino solicitada y concedida, y por ello lo expuesto de "pactada".

Tercera.- Esa distinta naturaleza jurídica de unos intereses y otros tiene una inmediata repercusión a la hora de determinar su deducibilidad en sede del impuesto, pues mientras que si una empresa o un empresario precisan para desarrollar sus actividades de un préstamo de un tercero, los intereses que paguen por el mismo sí que serán deducibles, como los "derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento" (STS de 24-10-1998); en cambio, no lo serán los intereses que les pueda girar la Inspección por no haber declarado correctamente en plazo, porque estos intereses dimanarán de un incumplimiento, no siendo necesarios para obtener sus ingresos (STS de 24-10-1998), siendo contrario ("repugna" en términos del TS) al principio de Justicia (artículo 1 C.E.) que pueda obtenerse un beneficio o ventaja de un incumplimiento de un acto contrario al ordenamiento jurídico (STS de 25-02-2010).

Cuarta.- Tal y como ha venido reconociendo múltiple jurisprudencia, incluso constitucional, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen naturaleza sancionadora, por lo que su no deducibilidad no se asienta en lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del TRLIS: "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas".

Tampoco tienen carácter sancionador los "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" del artículo 27 de la Ley 58/2003 , sin perjuicio de lo cual éstos sí que están recogidos como no deducibles en ese artículo 14.1.c): "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas ... y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones", recargos cuya naturaleza jurídica es también claramente indemnizatoria, pues indemnizan al Tesoro de un cumplimiento voluntario pero tardío -"los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en morosidad"-; motivo por el cual no son deducibles.

La no deducibilidad de esos recargos del artículo 27 presupone la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, pues de no darse ésta (la no deducibilidad de los intereses), aquélla (la de los recargos) podría tildarse de incoherente.

Los recargos del artículo 27 son herederos directos de los que incorporaba el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 tras su reforma por la Ley 25/1995 y siguen su misma filosofía y tiene su misma finalidad: buscar que, tras un incumplimiento inicial de la obligación de ingresar, los obligados tributarios cumplan voluntariamente, lo que se incentiva exonerándoles en todo caso -aunque su inicial incumplimiento hubiera sido doloso- de la sanción del artículo 191 de la LGT que pudiera corresponderles, que se ve sustituida por un recargo mucho menos gravoso (en la muy mayoritariamente parte de los casos: en función del retraso) que hasta el año absorbe además a los intereses de demora que pudieran corresponder.

Pues bien, cuando un recargo que absorbe los intereses de demora y que busca incentivar un cumplimiento tardío pero voluntario es no deducible, no parece muy coherente que fueran deducibles los intereses que la Administración debiera girar para regularizar ese mismo incumplimiento; no parece muy coherente que a las consecuencias de lo que se quiere evitar -que la Administración tenga que intervenir- se le de un mejor trato que a lo que es resultado de lo que se busca - que los obligados regularicen espontáneamente su incumplimiento inicial-.

Y la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los supuestos en que resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 27.2 de la Ley 58/2003 , según el que: "Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado"; con lo que, en esos casos, como el recargo sería en todo caso -ex. art. 14.1.c) del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.- "no deducible", si los intereses de demora fuesen deducibles; una misma conducta se vería corregida con un componente "no deducible" y otro "deducible"; manera de proceder a la que no cabe encontrarle explicación lógica alguna.

Quinta.- A la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades (o por una actividad económica en el IRPF[4]) 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.

Si en los términos antes expuestos, que son de general aceptación, la naturaleza jurídica de tales intereses es indemnizatoria (el obligado que cumple morosamente indemniza al Tesoro por su tardanza a la hora de cumplir) no parece justo que la cuantía efectiva de esa indemnización dependa de la figura tributaria que esté en juego, ya que a un obligado que ingrese tardíamente el Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, se le girarán intereses al 3,75%, pero en cambio, si el incumplimiento se produjera en sede del IS y los intereses, girados también al 3,75%, fueran deducibles, ese pago conllevaría un ahorro fiscal del 0,9375% (el 25% del 3,75%), ascendiendo el coste efectivo al 2,8125%. Argumento éste ya presente en las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas.

Pero es que esta falta de justicia tributaria por tal motivo puede producirse en sede de un único impuesto: el IRPF; porque lo expuesto vale exactamente igual para dos sujetos que tributan por el IRPF, solo que uno lo hace porque tiene rendimientos del trabajo y otro de una actividad económica; pensemos en que ambos no tributan ortodoxamente y los dos dejan de ingresar la misma cuota que la Inspección les termina regularizando; pues bien, constituiría una auténtica inequidad e iniquidad que el que tributa por los rendimientos del trabajo tuviera que indemnizar al Tesoro son un tipo de interés "efectivo" del 3,75%, mientras que el que los obtiene de una actividad económica lo hiciera sólo con uno del 2,8125%; lo que así ocurriría si a este segundo se le permitiera deducirse, a la hora de determinar las rentas netas de su actividad económica, los intereses pagados, cosa que el primero no podría hacer nunca. [se da por supuesto que la regularización del primero ha venido motivada por contingencias fiscales derivadas de su actividad económicas].

Sexta.- En algunas de sus resoluciones el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha incluido los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación entre los gastos financieros, siendo preciso señalar al respecto que, al ICAC, que es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que rige su actuación por las Leyes y Disposiciones generales que le son de aplicación y, especialmente, por las Leyes 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas (antes R.D. Leg. 1/2011, de 1 de julio), le corresponden dos grandes bloques de funciones: por una parte, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable, que se explicitan en el artículo 2 del R.D. 302/1989, de 17 de marzo , por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Siendo así, cuando el ICAC dicta una resolución lo hace en el marco de sus competencias y funciones, entre las que no está la de calificar a efectos tributarios los hechos, actos o negocios acaecidos, porque no es competente para ello. El ICAC no puede calificar a efectos tributarios los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, y, mucho menos, establecer que sean deducibles a la hora de tributar por el IS.

En relación con lo anterior, la principal norma contable con rango de Ley es el Código de Comercio, que, al regular la cuenta de pérdidas y ganancias en su artículo 35.2 -en redacción por la Ley 16/2007, de 4 de julio -determina que en la misma:

"Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios."

Parece evidente que, de entre toda esa serie de grandes categorías, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen un acomodo más natural en la categoría de gastos financieros pero eso no hace de tales intereses unos gastos fiscalmente deducibles, pues esa contabilización, acorde con lo que el Código de Comercio dispone, no altera su auténtica naturaleza jurídica.

Y es que contabilidad y fiscalidad responden a finalidades distintas. Así, mientras la primera trata de ofrecer tanto al propio empresario, socios de la entidad y terceros la "imagen fiel"[5] de la situación económico-patrimonial de la empresa mediante una clasificación de activos, pasivos, ingresos y gastos, acorde con la naturaleza y destino de cada uno de ellos, la fiscalidad se propone la creación de un "sistema tributario justo" (art. 31.1 C.E .) a través de la configuración de diversas figuras tributarias, en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades, cuya finalidad es determinar la deuda tributaria del contribuyente, por lo que a este Impuesto se refiere, a partir de una base imponible constituida en función de los rendimientos, para cuya cuantificación se parte de los ingresos y se deducen de éstos los gastos correlacionados con la obtención de los primeros y, en el caso de los intereses que nos ocupan, más que con los ingresos de la entidad, su importe deriva de un previo nulo o incorrecto cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Pues bien, por todas estas razones este Tribunal entiende que, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Leg. 4/2004 (siendo este último el aplicable al caso y no la Ley 27/2014), el criterio correcto es el que determina que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen el carácter de no deducibles."

QUINTO: Una vez examinada la trayectoria de la Administración en la cuestión que nos ocupa, impera hacer referencia a aquellas sentencias que han servido de base a la Administración Tributaria para llevar a cabo sus diversas posiciones en torno a la deducibilidad de los intereses de demora:

En primer lugar, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 que señalaba:

" TERCER O.- 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."

Cabe señalar que inicialmente y con posterioridad a esta sentencia, el TEAC había venido sosteniendo que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección tenían la naturaleza de gastos financieros, pudiéndose destacar en este sentido, entre otras, las resoluciones de 26-10-2001, de 31-10-2002, de 24-10-2003, de 01-07-2005 y de 05-05-2006.

Con ese criterio el TEAR de Cataluña en resolución de 02-06-1997 (reclamación nº 08/65/1994) admitió la deducibilidad fiscal de los intereses de demora derivados de una liquidación inspectora, resolución que fue declarada lesiva por una O.M. de Economía y Hacienda de 13-04-1999, interponiéndose un recurso de lesividad

por la Administración del Estado ante el TSJ de Cataluña (rec. nº 553/1999), que fue estimado mediante sentencia de 10-09-2004, declarando lesivo tal criterio; el obligado tributario recurrió la sentencia ante el Tribunal Supremo (rec. de casación nº 10396/2004), quien mediante sentencia de 25 de febrero de 2010 y reiterando el criterio que ya había manifestado en la citada sentencia de 24 de octubre de 1998 (rec. de casación nº 5785/1992) confirmó la sentencia del TSJ, lo que supuso declarar definitivamente lesivo el referido criterio hasta entonces sostenido por el TEAC, debiéndose considerar tales intereses no deducibles.

Así, haciéndose eco de la sentencia referida de 24 de octubre de 1998, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso de casación nº 10396/2004, sostiene la no deducibilidad de los intereses de demora con los siguientes fundamentos:

"La sentencia de instancia considera 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 (LEG 1889, 27); 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. Con expresa referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 -se entiende que se refería a la del día 24- de octubre de 1998 (RJ 1998, 9496) cuando indica que "los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende...".

A pesar de los reparos que a la sentencia de 24 de octubre de 1998 opone la entidad recurrente, afirmando que no guarda la identidad requerida respecto del caso que nos ocupa, el tenor de la misma, en cambio, impide compartir el parecer de aquella en los términos en los que se formula. Así es la sentencia de 25 de febrero de 2010 que sigue: "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:

1. Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
2. 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.
3. 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".

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 acto 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 artº 1 de la CE (RCL 1978, 2836), 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."

En el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia de 25 de julio de 2013 de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, Rec. 435/2010, referida a liquidaciones del impuesto de sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, aplicando a esos ejercicios los criterios sentados en la sentencia anterior. Así, destacamos de la citada sentencia su Fundamento Jurídico Sexto:

SEXTO: Alega la entidad recurrente la deducibilidad de los intereses de demora al tener el concepto de gasto deducible, en relación con la liquidación del IVA....Pero a mayor abundamiento, la improcedencia de dicha deducibilidad encuentra apoyo en el criterio jurisprudencial que declara: " La sentencia de instancia considera 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. Con expresa referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 -se entiende que se refería a la del día 24- de octubre de 1998 cuando indica que "los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende..."

A pesar de los reparos que a la sentencia de 24 de octubre de 1998 opone la entidad recurrente, afirmando que no guarda la identidad requerida respecto del caso que nos ocupa, el tenor de la misma, en cambio, impide compartir el parecer de aquella en los términos en los que se formula. Así es la sentencia de instancia que deja sentado lo que sigue: "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".

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 acto 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 artº 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." (Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, Sentencia de fecha 25 de febrero de 2010 , dictada en el rec. casación nº 10396/2004)."

Séptimo.

Pues bien, llegados a este punto, una vez examinada las diversas posiciones de la Administración así como las sentencias del Tribunal Supremo que han servido de pauta a los pronunciamientos de la Administración, hemos de descender al análisis concreto del caso de los autos, lo que nos obliga a partir de la normativa aplicable.

Como queda expuesto en la fundamentación precedente los requisitos de la deducibilidad de los gastos se han modificado en las normas reguladoras del impuesto de Sociedades, siendo esta variación normativa lo que ha determinado las distintas posiciones en la Administración tributaria.

Así, el artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , establecía que "se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos", lo que determinaba la exigencia para poder considerar fiscalmente deducible un gasto que fuera necesario para la obtención de los rendimientos, lo que conllevó a que el Tribunal Supremo en sus sentencias de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010 , y con base en estas, a la Administración tributaria la denegación de la deducibilidad de intereses de demora derivados de actas de inspección.

Posteriormente, 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, por parte de la Dirección General de Tributos se consideró que la nueva ley permitía la deducción como gasto de los intereses de demora, si bien, el TEAC continuó con el criterio de la no deducibilidad.

Esta misma línea se sigue en 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 entre los gastos no deducibles y mantiene la no exigencia expresa de la necesidad.

El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a la liquidación que nos ocupa (ejercicio 2013) establecía el concepto y determinación de la base imponible del impuesto indicando: " 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. 2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria "

En el método de estimación directa, el apartado 3 señalaba: " 3. 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 ."

En consonancia con los arts. 14.1.e) y 19.3 de dicha Ley, en cuanto a la deducibilidad de los gastos serán deducibles los que se hallen correlacionados con los ingresos y hayan sido imputados contablemente.

Así, en el IS, la deducibilidad de los gastos derivados de una actividad económica está condicionada por los principios de registro y correlación con los ingresos, debiendo estar en todo caso, estar debidamente justificados documentalmente, siendo, a este respecto, obligada la cita del artículo 105.1 de la LGT conforme al cual " En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" . Conforme al mismo, incumbiría a la demandante la prueba del carácter deducible de los gastos pretendidos.

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 , conteniendo en el su artículo 15, los gastos no deducibles, entre los que incluye como novedad respecto de la legislación anterior, "los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".

Pues bien, la posición de la Administración para sostener la deducibilidad de los intereses de demora, se fundamentaba en las sentencias dictadas del Tribunal Supremo que en aplicación de la normativa contenida en la

ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que exigía la necesidad del gasto para su deducibilidad, declaraban que los intereses de demora no eran deducibles por ausencia de necesidad. No obstante, y dado que a partir de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en la normativa ulterior, no se exige el requisito de la necesidad para la deducibilidad del gasto, ni se incluye como gasto no deducible en el art. 14, ni de la citada Ley 43/1995, ni en el Real Decreto Legislativo 4/4004, de 5 de marzo, una parte de la Administración, concretamente la Dirección General de Tributos, entendió que dichos gastos eran deducibles.

Esta misma es la conclusión a la que llega las sentencias invocadas por el recurrente en refrendo de su pretensión, la del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 20 de julio de 2016, rec nº 5/2015 y del Tribunal Superior de Justicia, de el País Vasco, de 20 de septiembre de 2017, rec. Nº 85/2017, en las que se concluye que no son de aplicación los fundamentos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, por cuanto la misma es dictada en aplicación a la normativa estatal anterior a la vigente en el ejercicio objeto de controversia, en la que, ni se requiere la necesidad del gasto para su deducibilidad, ni se recogen en el art. 14 de la ley del Impuesto sobre Sociedades como gasto no deducible, manteniendo en consecuencia, la deducibilidad de los intereses de demora.

Octavo.

En el presente recurso la parte recurrente sosteniendo los argumentos establecidos en las resoluciones de la Administración Tributaria que defiende la deducibilidad de los intereses de demora y en las sentencias la del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 20 de julio de 2016, rec nº 5/2015 y del Tribunal Superior de Justicia, de el País Vasco, de 20 de septiembre de 2017, rec. Nº 85/2017, alega la no conformidad a Derecho de la resolución impugnada, y ello, en síntesis, esgrimiendo los siguientes argumentos:

1. Los intereses de demora son auténticos gastos, deducibles del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con su naturaleza económica de gasto financiero.
2. Los intereses de demora son derivados del pago de una deuda que tienen carácter compensatorio.
3. No se encuentran dentro de los gastos no deducibles recogidos en el art. 14 TRLIS, y por tanto, su deducibilidad no está restringida en la Ley.
4. Sólo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria, que no tienen carácter sancionador.
5. No existe doctrina jurisprudencial (Tribunal Supremo) aplicable con posterioridad a la Ley 61/1978 que permita negar la deducibilidad de los intereses de demora.
6. La doctrina de la DGT para la interpretación y aplicación de la Ley 27/2014 es igualmente aplicable a la interpretación y aplicación de la normativa anterior dado que entre ambas se da una perfecta analogía.
7. Negar la deducibilidad supondría una violación del principio de capacidad económica, del principio non bis in ídem y del principio de igualdad en el sistema tributario.

Pues bien, esta Sala, no comparte los argumentos invocados por la parte recurrente ni, por ende, los pronunciamientos dictados por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 20 de julio de 2016, rec nº 5/2015 y del Tribunal Superior de Justicia, de el País Vasco, de 20 de septiembre de 2017, rec. Nº 85/2017, invocadas por el recurrente, ni la posición mantenida por la Dirección General de Tributos, ni por el ICAC, y ello, con base en las siguientes consideraciones:

1.- Por una parte, las sentencias de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010 del Tribunal Supremo no solo estiman la no deducibilidad de los intereses de demora por la falta de la necesidad del gasto de conformidad con lo establecido en el art. 13 de la Ley 61/1978 de Impuesto sobre Sociedades, sino que van más allá, pues fundamentan la falta de deducibilidad en los siguientes argumentos:

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 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.

La naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, y su función de compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, impide la deducibilidad de los mismos pues de admitirse, 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.

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, sin embargo, los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no derivan de un pacto con la Hacienda Pública.

Los intereses de demora por no haber declarado correctamente en plazo dimanar de un incumplimiento, al principio de Justicia (artículo 1 C.E .) que pueda obtenerse un beneficio o ventaja de un incumplimiento de un acto contrario al ordenamiento jurídico.

2.- Por otra parte, la sentencia de 25 de julio de 2013 de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, Rec. 435/2010 , aplica los mismos criterios sentados por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 , determinando la no deducibilidad de los intereses de demora.

3.- Finalmente, esta Sala comparte los argumentos recogidos en la resolución del TEAR de 5 de enero de 2018, objeto de impugnación, así como los recogidos en las resoluciones del TEAC de 2015 y de 4 de diciembre de 2017 en las que se fundamenta la resolución impugnada y que vienen a sintetizarse, en los siguientes puntos:

Los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen la misma naturaleza jurídica que los intereses que un acreedor paga a un tercero por un préstamo concedido, puesto que los primeros tienen una naturaleza indemnizatoria y los segundos onerosa consagrado en el beneficio del prestamista. La naturaleza de los intereses de demora es indemnizatoria pues sus efectos se derivan de lo preceptuado en los artículos 1.101 CC "Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas" y 1.108 CC "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal". Por ello los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen naturaleza y causa jurídica indemnizatoria.

No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación con los derivados de un aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de la deuda tributaria concedido por la Administración puesto que los primeros derivan de un previo incumplimiento de la Ley por el deudor, por lo que tienen naturaleza indemnizatoria y los segundos no derivan de incumplimiento alguno sino de un pacto entre las partes y por tanto tienen naturaleza onerosa.

No hay correlación con los ingresos.

Es contrario al principio de justicia que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio derivado del mismo.

Tal y como ha venido reconociendo múltiple jurisprudencia, incluso constitucional, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen naturaleza sancionadora, por lo que su no deducibilidad no se asienta en lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del TRLIS: "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas". Tampoco tienen carácter sancionador los "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" del artículo 27 de la Ley 58/2003 , sin perjuicio de lo cual éstos sí que están recogidos como no deducibles en ese artículo 14.1.c): "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas ... y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones", recargos cuya naturaleza jurídica es también claramente indemnizatoria, pues indemnizan al Tesoro de un cumplimiento voluntario pero tardío -"los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en morosidad"-; motivo por el cual no son deducibles. Siendo así, resultaría incoherente que los primeros fueran fiscalmente deducibles, cuando para regularizar al sujeto pasivo ha sido previsto que intervenga la Administración Tributaria, y los segundos no, cuando se trata de una regularización simultánea. Tal y como razona la Administración, " la no deducibilidad de esos recargos del artículo 27 presupone la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, pues de no darse ésta (la no deducibilidad de los intereses), aquélla (la de los recargos) podría tildarse de incoherente. Los recargos del artículo 27 son herederos directos de los que incorporaba el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 tras su reforma por la Ley 25/1995 y siguen su misma filosofía y tiene su misma finalidad: buscar que, tras un incumplimiento inicial de la

obligación de ingresar, los obligados tributarios cumplan voluntariamente, lo que se incentiva exonerándoles en todo caso -aunque su inicial incumplimiento hubiera sido doloso- de la sanción del artículo 191 de la LGT que pudiera corresponderles, que se ve sustituida por un recargo mucho menos gravoso (en la muy mayoritariamente parte de los casos: en función del retraso) que hasta el año absorbe además a los intereses de demora que pudieran corresponder. Pues bien, cuando un recargo que absorbe los intereses de demora y que busca incentivar un cumplimiento tardío pero voluntario es no deducible, no parece muy coherente que fueran deducibles los intereses que la Administración debiera girar para regularizar ese mismo incumplimiento; no parece muy coherente que a las consecuencias de lo que se quiere evitar -que la Administración tenga que intervenir- se le dé un mejor trato que a lo que es resultado de lo que se busca -que los obligados regularicen espontáneamente su incumplimiento inicial-. Y la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los supuestos en que resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 27.2 de la Ley 58/2003, según el que: "Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado"; con lo que, en esos casos, como el recargo sería en todo caso -ex. art. 14.1.c) del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.- "no deducible", si los intereses de demora fuesen deducibles; una misma conducta se vería corregida con un componente "no deducible" y otro "deducible"; manera de proceder a la que no cabe encontrarle explicación lógica alguna."

Admitir la deducibilidad fiscal en el IS determinaría desigualdad entre contribuyentes, incompatible con la existencia de un sistema tributario justo que la Constitución preconiza. Así, si la naturaleza jurídica de tales intereses es indemnizatoria no parece justo que la cuantía efectiva de esa indemnización dependa de la figura tributaria que esté en juego, ya que a un obligado que ingrese tardíamente el Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, se le girarán intereses al 3,75%, pero en cambio, si el incumplimiento se produjera en sede del IS y los intereses, girados también al 3,75%, fueran deducibles, ese pago conllevaría un ahorro fiscal del 0,9375% (el 25% del 3,75%), ascendiendo el coste efectivo al 2,8125%.

Con base en las referidas consideraciones esta Sala estima que, siendo de aplicación el RDL 4/2004, el criterio correcto es el que determina la no deducibilidad de los intereses de demora derivados de un procedimiento de comprobación.

Noveno.

Finalmente, respecto a la alegada vulneración de los principios de los principios de capacidad económica, del principio non bis in ídem y del principio de igualdad en el sistema tributario, señalar que, de conformidad con lo razonado en la fundamentación precedente, no cabe apreciar la quiebra de derechos constitucionales, por cuanto la no deducibilidad de los intereses de demora derivan del carácter indemnizatorio del mismo y a la función compensatoria que la ley les impone, había cuenta de que se derivan de un comportamiento contrario a las exigencias impuestas por el ordenamiento jurídico.

Por lo expuesto, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser la resolución impugnada conforme a Derecho.

ÚLTIMO.- De conformidad con art.139.1 de la LJCA, en la redacción otorgada por la Ley 37/11, no se hace especial condena en costas al existir, tal y como aparece razonado a lo largo de la fundamentación jurídica de la presente resolución, serias dudas de derecho que justifican su no imposición.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Se desestima el recurso contencioso-administrativo nº 150/2018, interpuesto por la mercantil SOMOCAR S.L., representada por la Procuradora Doña María Belén Juarros González y asistida del Letrado D. Javier Moltó Chinarro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de fecha 5 de enero de 2018, que desestima la Reclamación Económico-Administrativa núm. 05-00419-2016, en

relación al acuerdo de liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, de la que resulta una cantidad a ingresar de 1.544,61 euros.

Y en virtud de dicha desestimación procede declarar que la resolución del TEAR impugnada es conforme a derecho y todo ello sin expresa condena en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA , en su redacción dada por la LO 7/2015 de 21 de julio y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley , presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA .

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.