

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085652

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 1701/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Liberalidades. *Gasto derivado de la cuota liquidada por la Inspección en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional.* Alega el interesado la deducibilidad de los intereses de demora derivados de acuerdos de liquidación anteriores y del gasto derivado de una cuota de Acuerdo de liquidación en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo.

Pues bien, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora, en base a la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021, recurso nº 3071/2019 (NFJ080998), el Tribunal Central admite la deducibilidad de los mismos. En su sentencia, el Alto Tribunal determina que los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio. Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su «animus donandi» o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter *ex lege*. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede. Además, el Tribunal no ve que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

En segundo lugar, el interesado alega la deducibilidad del gasto derivado de una cuota de Acuerdo de liquidación en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional derivado de la cuota liquidada por la inspección por dicho concepto.

La inspección considera que la retención no supone un gasto para la entidad sino un derecho de crédito frente al trabajador, que ha obtenido una remuneración neta superior a la debida. En el caso de no repercusión al trabajador, se considera que la empresa está asumiendo un gasto que no le corresponde y, por lo tanto, tiene la consideración de liberalidad, y las liberalidades no resultan deducibles según el art. 14.1.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

En este caso, la consideración de liberalidad resulta adecuada por parte de la Inspección en base a la doctrina del TS, al tratarse de un gasto que no resulta correlacionado con la actividad y no está dirigido a mejorar el resultado empresarial. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de enero de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-01701-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ, SA** – NIF...

REPRESENTANTE: ...- NIF ...

DOMICILIO: ... España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 11/02/2020 se notificó a la empresa **XZ, SA** (...) Acuerdo de liquidación (**A02-...0**) derivado del procedimiento inspector iniciado en fecha 11/06/2018 relativo a los siguientes conceptos y periodos.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2013 A 2015
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	05/2014 A 12/2015
RETENCIONES/INGRESO A CTA.RDTOS. TRABAJO/ PROFESIONAL	05/2014 A 12/2015
RETENCIONES/ INGRESOS A CUENTA CAPITAL MOBILIARIO	05/2014 A 12/2015
RETENCIONES/ INGRESOS A CTA. ARRENDAMIENTOS INMOBIL.	05/2014 A 12/2015
RETENCIONES A CTA. IMPOSICIÓN NO RESIDENTES	05/2014 A 12/2015

Durante los periodos objeto de comprobación la entidad estaba clasificada en epígrafe de I.A.E. (Empresario) ... ``Comercio al por Mayor de Aparatos y Material Electrónico``.

Del procedimiento inspector seguido por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, se liquidó por parte de la Administración una cuota de 197.039,24 euros y 33.734,91 euros en concepto de intereses de demora. En el procedimiento inspector se llevó a cabo la regularización de varias operaciones, siendo de trascendencia en la resolución del presente recurso el incremento en base imponible por considerar como no deducibles los intereses de demora derivados de Acuerdos de liquidación anteriores y el incremento por considerar como no deducible el gasto derivado de una cuota de Acuerdo de liquidación en concepto de Retenciones a cuenta de Rendimientos del Trabajo /profesional.

Los intereses de demora derivados de Acuerdos de liquidación anteriores regularizados por la inspección corresponden a los siguientes importes y periodos:

Importe	Periodos	Fecha liquidación
211.728,5	2006-2008	01/03/2013
36.072,43	2006-2008	27/02/2013

El gasto derivado de una cuota del Acuerdo de liquidación en concepto de Retenciones a cuenta de Rendimientos del Trabajo/ profesional corresponden a los siguientes importes y periodos:

Importe	Periodos
133.062,48	2006/2007/2008

Segundo.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades mencionado, interpone en fecha 09/03/2020 reclamación económico administrativa ante el presente Tribunal Económico Administrativo Central alegando, de manera sucinta y por lo que aquí interesa, las siguientes cuestiones, presentando alegaciones en fecha 30/10/2020 y alegaciones complementarias en fecha 26/03/2021.

La deducibilidad de los intereses de demora derivados de acuerdos de liquidación anteriores.

La deducibilidad del gasto derivado de una cuota de Acuerdo de liquidación en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo/ profesional.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a derecho del Acuerdo de liquidación dando respuesta a las alegaciones planteadas por el reclamante en relación a la deducibilidad de los gastos en concepto de intereses de demora y retenciones del trabajo / profesional en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

En primer lugar, el interesado alega la deducibilidad de los intereses de demora derivados de acuerdos de liquidación dictados con anterioridad por el importe y periodos citados previamente, disponiendo al efecto las siguientes alegaciones, haciendo una especial referencia a los criterios y jurisprudencia publicada al respecto y, en especial, a la STS de fecha 16/01/2020 (nº de recurso 3071/2019).

<<TERCERO.- Que, tal y como se recoge en el escrito de alegaciones presentado por mi representada (Alegación Primera), una de las cuestiones objeto de controversia es la denegación por parte de la Inspección de la deducibilidad fiscal de los intereses de demora satisfechos por la Compañía en el ejercicio 2013 como consecuencia de dos acuerdos de liquidación. Entre los motivos expuestos por mi representada, se puso de manifiesto que en fecha 16 de enero de 2020, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS había admitido a trámite el recurso de casación presentado por una entidad a la cual la Administración tributaria le había negado que los intereses de demora pudieran tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS, de conformidad con el TRLIS de 2004. Pues bien, la sentencia del TS aquí aportada ha venido a zanjar el largo debate suscitado en relación a esta controversia, indicando que "los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible ". Es decir, el TS reconoce la deducibilidad de los intereses de demora e intereses suspensivos a efectos del IS, bajo la redacción del TRLIS de 2004 y la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (en adelante, "LIS"). Los argumentos utilizados por el TS para llegar a tal conclusión son los siguientes: 1.- La base imponible del IS viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en los preceptos específicos contenidos, en este caso, en el TRLIS, sin que exista precepto alguno que niegue la deducibilidad de los intereses de demora. El TS considera que siendo el hecho imponible del IS la renta obtenida por el contribuyente, se debe partir del resultado contable que debe ser corregido bajo los términos dispuestos en la normativa del IS. No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, circunstancia que no sucede en este caso puesto que los intereses de demora no quedan incluidos ni en la letra c) ni en la letra e) del artículo 14 del TRLIS. No tienen la consideración de liberalidades ni donativos, por cuanto el pago por el deudor no deriva de un "animus donandi " o voluntariedad, sino que viene impuesto por el ordenamiento jurídico. 2.- Los intereses de demora tienen por objeto compensar el retraso en el cumplimiento de una obligación, no ostentando carácter sancionador: El TS se remite a la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y a la Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos para sostener el carácter financiero y no punitivo del interés de demora tributario. En particular, el TS cita la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que dispone que: "los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros y gastos asimilados»". Asimismo, también se remite a la doctrina emanada del Tribunal Constitucional cuya Sentencia 76/1990, de 26 de abril expresamente manifiesta que "los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (. .). 3.- Los intereses de demora deben entenderse como gastos correlacionados con los ingresos obtenidos por un contribuyente: El TS determina que "los intereses de demora están correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles. n. 4.- Los intereses de demora no son gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico: Aunque la redacción de la Ley del IS vigente en la actualidad no era aplicable en el caso enjuiciado, el TS también considera que los intereses de demora no pueden equipararse a "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" (conforme a lo previsto en el nuevo apartado f) del arto 15 LIS, que su predecesor TRLIS no contemplaba)>>.

La deducibilidad de los intereses de demora ha sido resuelta recientemente por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 23/03/2021 (RG 3572/19) asumiendo el criterio de la STS de 08/02/201 (rec. n.º. 3071/2019) en los siguientes términos (el subrayado es propio):

<<TERCERO.- En cuanto a la PRIMERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, que los intereses de demora derivados de las actas de inspección son gasto fiscalmente deducible, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación. En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Asturias, el interesado alega: Que la autoliquidación fue preparada siguiendo el criterio reiteradamente vertido por la propia

Dirección General de Tributos y diversos Tribunales (entre ellos, el propio Tribunal Económico Administrativo Central antes de cambiar de criterio) en el sentido de considerar deducibles los intereses de demora. Señala el interesado que la resolución del TEAR de Asturias se limita a reproducir una serie de resoluciones y sentencias en defensa de su fallo, sin analizar los argumentos expresados por el obligado tributario en la reclamación interpuesta. Y que el Tribunal cae en contradicción al afirmar que los intereses de demora derivan de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico pero que no tienen carácter sancionador. Es más, aún así, el Impuesto sobre Sociedades solo declara no deducibles aquellos comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico que tienen carácter sancionador. No puede negarse el carácter de deducible a los intereses de demora puesto que su naturaleza es financiera o indemnizatoria, pero nunca punitiva. Por último, destaca que la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante de 4 de abril de 2016 reconoce la deducibilidad de los intereses de demora, así como la Sentencia de 20 de julio de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada. A efectos de una mejor comprensión se exponen brevemente a continuación los hechos más relevantes contenidos en el Acuerdo de liquidación: Con fecha 26/9/2012 el obligado tributario contabiliza el pago del acta n.º de referencia ... de 03/7/2012 por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos de los años 2007, 2008, 2009, de la que se deriva una Cuota de 238.421,61 euros, con cargo a la cuenta (...) "GASTOS EXCEPCIONALES", e Intereses de Demora por 42.180,27 euros, con cargo a la cuenta (...) "OTROS GASTOS FINANCIEROS". Con fecha 30/11/2013 el obligado tributario contabiliza el pago el acta n.º de referencia ... de 09/10/2013 por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos de los años 2008-2011, de la que se deriva una Cuota de 1.453.934,50 euros, con cargo a la cuenta (...) "GASTOS EXCEPCIONALES", e Intereses de Demora por 227.606,58 euros, con cargo a la cuenta (...) "OTROS GASTOS FINANCIEROS". Este Tribunal NO confirma la Resolución del TEAR de Asturias y procede al análisis que se expone a continuación. En primer lugar, alega el interesado que la Resolución del TEAR de Asturias no analiza sus argumentos y se limita a reproducir resoluciones y sentencias, afirmación con la que no puede estar más en desacuerdo este Tribunal Central. Nada puede objetarse al TEAR de Asturias, que fundamenta la adecuación a derecho de las regularizaciones inspectoras practicadas exponiendo los argumentos que, en derecho, considera sustentan los Acuerdos impugnados, argumentos que coinciden con los efectuados en su día por la Inspección, procediendo en consecuencia a confirmar el Acuerdo de liquidación. La actuación del TEAR fue congruente con su labor de órgano encargado de la revisión de las actuaciones administrativo-tributarias previamente realizadas por los órganos competentes, llevando a cabo un adecuado análisis de las cuestiones planteadas en el expediente, o derivadas del mismo, y alcanzando las conclusiones que, conforme a derecho, estimó procedentes.

Dicho lo anterior, sobre la controversia planteada se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 4 de diciembre de 2017 (RG 5241/16-DYCTEA), en virtud de la cual:

<<SEGUNDO.- Se refiere la alegación planteada por el interesado a la procedencia de la deducción de los intereses de demora derivados del pago de un acta de inspección, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 14 del Texto Refundido de la LIS aplicable del 12-03-2004 al 31-12-2014, y ello en base a los motivos siguientes:

1. Los intereses de demora son auténticos gastos, económica y contablemente, cuya deducibilidad no está restringida en la Ley.
2. No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de normas tributarias tienen el mismo tratamiento en el IS: sólo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria.
3. No existe doctrina jurisprudencial (Tribunal Supremo) aplicable con posterioridad a la Ley 61/1978 que permita negar la deducibilidad de los intereses de demora.
4. 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.

Pues bien, inicialmente este Tribunal Central 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, de 30-03-2006 (RG 4463/03) y de 05-05-2006 (RG 3689/03).

Con ese criterio el TEAR de Cataluña en resolución de 02-06-1997 (reclamación n.º 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. n.º 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 n.º 10396/2004), quien mediante sentencia de 25-02-2010 y reiterando un criterio que ya había manifestado en sentencia de 24-10-1998 (rec. De casación n.º 5785/1992) confirmó la sentencia del TSJ, lo que supuso declarar definitivamente lesivo el referido criterio hasta entonces sostenido por este Tribunal, debiéndose considerar tales intereses no deducibles. Se transcriben a continuación los párrafos esenciales de tales sentencias,

advirtiendo que los de la segunda iban precedidos de la repetición de los de la anterior: Sentencia del Tribunal Supremo de 24-10-1998: <<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.>>

Sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010:

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

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

Esas dos sentencias del Tribunal Supremo determinaban la existencia de jurisprudencia (artículo 1.5 del Código Civil) y, a partir de la segunda, este Tribunal Central modificó su criterio con la resolución de 23-11-2010 (RG 2263/09)[1], en la que declaramos la no deducibilidad de tales intereses, criterio que hemos reiterado en resoluciones de 07-05-2015 (RG 1967/12)[2] y de 12-01-2017 (RG 4583/13)[3].

Las dos últimas resoluciones de las citadas alcanzaban a la tributación de sendas entidades por el Impuesto sobre Sociedades, concretamente la RG 1967/12 se refería a los ejercicios 2004 y 2005 y la RG 4583/13 a los ejercicios 2002 y 2003, encontrándose regidos los ejercicios 2002 a 2004 por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el ejercicio 2005 por su Texto Refundido por el R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

TERCERO.- Así las cosas, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Legislativo 4/2004, el criterio de este Tribunal Central es el de que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección (criterio extensible a los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación: sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección) tienen el carácter de no deducibles a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Criterio que se sostuvo a pesar: (I) de que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación eran -y son- gasto contable, algo que nunca nadie ha cuestionado, (II) de que según el art. 10.3 del T.R. "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", y (III) de que tal partida no aparecía literalmente entre las recogidas luego en el art. 14 "Gastos no deducibles"; y que, desde luego, que no podía entenderse comprendida en la letra b) del apartado 1 de dicho artículo: "1. 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; porque los intereses en cuestión -liquidados tras un procedimiento de comprobación - podían corresponder a una regularización de otro concepto impositivo (no del I. s/ Soc.). Criterio que se sostuvo porque se consideró que esos intereses de demora no eran un gasto necesario para la obtención de los ingresos; exigencia de la necesidad o necesidad de los gastos para que sean deducibles -presente en nuestra resolución de 10/10/2003 (R.G.257/2000)-, que sí que estaba en ese art. 14 cuando excluía de entre los gastos no deducibles a "los que se hallen correlacionados con los ingresos". Criterio que, además, no hay razón alguna para

mudar por las razones que más adelante se dirá, si bien antes de exponer esas razones y con validez para todas ellas, no está más recordar lo que dispone el art. 13 "Calificación" de la Ley 58/2003 de que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"; porque los tributos están recogidos en normas jurídicas, que han de interpretarse con criterios jurídicos (art. 12 de la Ley 58/2003), se exaccionan mediante procedimientos regulados por normas jurídicas y la procedencia de su exigibilidad y la de cómo se hayan exigido por la Administración en un caso concreto quedan en última instancia bajo la salvaguarda de los Tribunales de Justicia. Dicho esto, vayamos a las razones que avalan que es el criterio correcto, siendo tales razones las siguientes:

Primera.- 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 Auditoria 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 Auditoria 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 auditoria 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.>> No obstante, este Tribunal es conocedor de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 08-02-2021 (rec. n.º. 3071/2019) a tenor de la cual, y por lo que aquí interesa: <<El artículo 4 del TRLRHL define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS.

Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

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

- Los donativos y liberalidades (letra e)

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

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

e) Los donativos y liberalidades (letra e)

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f) Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa. Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

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

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

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. Sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

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

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

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

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

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone: "b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias. c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores". Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda

su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores". Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

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

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

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

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho>>.

Así las cosas, asumiendo este Tribunal Central el criterio expuesto del Tribunal Supremo, acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y anular la Resolución del TEAR de Asturias en lo que a esta cuestión se refiere.

Por consiguiente, este Tribunal Económico Administrativo Central acuerda estimar las alegaciones formuladas por el interesado y anular la liquidación en lo que a esta cuestión se refiere, permitiendo la deducibilidad de los intereses de demora resultantes de las liquidaciones administrativas anteriores en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2013 por importe de 247.800,93 euros.

Cuarto.

En segundo lugar, el interesado alega la deducibilidad del gasto derivado de una cuota de Acuerdo de liquidación en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional derivado de la cuota liquidada por la inspección por dicho concepto. En este sentido el reclamante manifiesta que tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible un importe de 133.062,48 euros derivados de las retenciones e ingresos a cuenta del trabajo/ profesionales de los periodos 2006 a 2008 como consecuencia de la consideración de un trabajador como residente en España, si bien su residencia era declarada en Italia.

La inspección considera que la retención no supone un gasto para la entidad sino un derecho de crédito frente al trabajador, que ha obtenido una remuneración neta superior a la debida. En el caso de no repercusión al trabajador se considera que la empresa **WQ, SA** esta asumiendo un gasto que no le corresponde y, por lo tanto, tiene la consideración de liberalidad. Las liberalidades no resultan deducibles según el artículo 14.1 e) del TRLIS.

El presente reclamante manifiesta en primer lugar que no puede existir liberalidad al no quedar acreditado el animus donandi:

<<Es el primero de los requisitos anteriores, el del animus donandi, el que nos interesa en el presente caso. El mismo se trata de un requisito subjetivo que debe concurrir en la persona que realiza el acto de disposición. Pues bien, como se ha explicado durante el procedimiento, no se cumpliría en el presente caso, puesto que mi representada tuvo, en todo caso, la intención de repercutir la cuota de retenciones derivada de la regularización al trabajador.

Fue así puesto que, como consta acreditado en el expediente mediante la aportación del correo electrónico, se produjo un intercambio de correos electrónicos entre la compañía y los abogados del Sr. ..., los cuales se produjeron una vez finalizado el procedimiento de inspección y cuando ya se conocía la cuota de retenciones impuesta a mi representada, puesto que no habían transcurrido ni seis meses desde la notificación del Acuerdo de liquidación. En el correo que se adjuntó se puede apreciar que el Sr. ... exigía que mi representada emitiera un certificado acreditando el pago de la retención, para lo cual la sociedad le solicitó que previamente debía remitir el importe de las retenciones satisfechas por la compañía a la Administración tributaria. Al respecto, mi representada nunca recibió respuesta a dicha solicitud.

Lo anterior acredita claramente que la falta de cobro de dicha cantidad no respondía a un ánimo de liberalidad, sino a la imposibilidad técnica de recuperar el importe de la retención.

Ahora bien, a la hora de rebatir la ausencia de "animus donandi", la Administración Tributaria deja de lado la valoración de la prueba aportada, para aferrarse a la idea de que la Sociedad reconoce en las alegaciones presentadas que optó por no reclamar el importe de las retenciones.

Como se ha comentado con anterioridad, durante el procedimiento inspector se aportó prueba documental del contacto que había tenido la compañía y el Sr. ..., una vez finalizado el procedimiento inspector y pagadas las retenciones, para solicitarle que éstas fueran asumidas y pagadas a la Sociedad.

En ningún caso, entiende esta parte, podría considerarse un acto de liberalidad el haber actuado de esta forma, cuando consta acreditado en el expediente que se requirió formalmente el pago de estas retenciones. En el Acuerdo de Liquidación emitido, parece que la Inspección olvide el significado del "animus donandi". Tal y como ha manifestado la propia DGT, no existe donación en aquellos supuestos en que la entrega de bienes se ha producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario. En el presente caso, no ha existido ninguna voluntad por parte de **WQ** de enriquecer al Sr. ., todo lo contrario>>.

En este sentido, debemos entender que se considera donativo o liberalidad la disposición económica realizada sin contraprestación, es decir, a título gratuito, susceptibles de contabilizarse. El TS matiza este concepto en la sentencia núm 458/2021 de 30/03/2021 (rec n.º 3454/2019) como sigue:

<<Los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes>>.

Por lo tanto, en este caso, la consideración de liberalidad resulta adecuada por parte de la inspección en base a la doctrina del TS, al tratarse de un gasto que no resulta correlacionado con la actividad y no esta dirigido a mejorar el resultado empresarial.

Reforzando la apreciación anterior, la consideración de la cuota por retenciones como derecho de crédito o como liberalidad queda perfectamente recogida por la inspección en el expediente administrativo y en el propio Acuerdo de liquidación, manifestandose en el mismo sentido que el presente Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 30/06/2010 (RG 4377/08):

*<<Por otro lado, como indica el acuerdo impugnado, **la empresa puede repetir contra sus trabajadores.** La cuota de las liquidaciones derivadas de las referidas actas representan una deuda de la sociedad para con la Hacienda Pública por haber practicado dicha sociedad retenciones por un importe inferior al que correspondía. Ahora bien, dicha cuota de las liquidaciones representa para la sociedad un crédito frente a sus trabajadores consecuencia de haber percibido éstos una mayor cuantía de la que era pertinente, al haberles retenido la empresa un importe inferior. En resumen, la referida cuota no representa una partida de gasto (ya devengado, contabilizado y deducido fiscalmente en los ejercicios 1998/99/00) sino un derecho de crédito para la sociedad. Si la sociedad decide no repercutir dicha cuota a los trabajadores, asumiendo ella misma el gasto correspondiente, dicho gasto no será fiscalmente deducible dado que de acuerdo con el artículo 14 de la LIS/TRLIS tendrá la calificación de liberalidad>>.*

Dicha resolución ha sido confirmada por SAN de 20-06-2013 (rec. nº. 306/2010), que además precisa:

<<El anterior razonamiento, que la Sala asume en su integridad, no puede enervarse por la circunstancia de que la sociedad demandante no pueda ya, por el efecto de la prescripción, repetir contra sus trabajadores (a los que se habría abonado en sus nóminas una cantidad superior, precisamente la que deriva del menor ingreso por retenciones). Lo esencial no es tanto la existencia de ese derecho de crédito o del supuesto fallido en que, por el transcurso del tiempo, habría incurrido, sino el criterio de la imputación temporal de los importes correspondientes, que va necesariamente referida a los ejercicios en el que se ingresó en el Tesoro Público, en concepto de retenciones, una cantidad inferior a la debida, no a aquél en el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente en relación con tales conceptos.

Tampoco, en segundo lugar, la doctrina del enriquecimiento injusto puede traerse a colación a los efectos pretendidos. De existir el doble e indebido ingreso al que se refiere el demandante (los trabajadores habrían tributado, según se dice, por la totalidad de sus retribuciones sin aplicarse las retenciones correctas que, además, han sido ingresadas por el pagador como consecuencia de las actas de conformidad), el mismo no derivaría de la negativa de la Inspección a la admisión del gasto deducible que nos ocupa, sino de las propias actas de conformidad

(en las que se determina la cuota por las retenciones no ingresadas), que ni son objeto del presente recurso, ni pueden ahora impugnarse extemporáneamente>>.

Sentencia de la Audiencia Nacional que fue confirmada por STS de 28-10-2015 (rec. nº. 2547/2013).

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en consultas nºs. 2271/03, de 16-12-200,3 y V0904/05, de 20-05-2005, y este mismo Tribunal en resoluciones tales como la de 14-09-2006 (RG 7329/03).

Continua el reclamante manifestando que siguiendo el criterio de la inspección y contabilizando las retenciones como un derecho de crédito, quedaría acreditado las escasas probabilidades de cobro del mismo y, por lo tanto, sería deducible el deterioro de dicho derecho de crédito:

<<Además, siguiendo la tesis sugerida por la Inspección, los gastos derivados del deterioro del mismo derecho de crédito serían deducibles fiscalmente, puesto que difícilmente se hubiera obtenido la devolución por las bajas probabilidades de éxito de un procedimiento judicial que debería desarrollarse en varias jurisdicciones, y también hubieran resultado deducibles los gastos derivados del litigio, por lo que la cuota del IS del ejercicio 2013 hubiera sido aún menor. Sin duda se trataría de una situación en la que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria hubieran salido perjudicados, y ello es así porque se trata de una acción poco razonable desde un punto de vista económico, que en ningún caso debería ser impuesta o exigida por parte de la Administración>>.

En este sentido, este TEAC no puede entrar a valorar la deducibilidad o no de un posible deterioro de un crédito que no ha sido, en ningún momento, contabilizado, y por ello no resulta posible plantear la deducibilidad de algo que no ha sido tratado como derecho de crédito, por lo tanto solo puede valorarse la deducibilidad o no del gasto contabilizado en concepto de retenciones.

El presente reclamante, hace alusión también a la posibilidad de solicitar el importe al trabajador haciendo uso del derecho de repetición reconocido en la normativa laboral, manifestando que el mismo se encuentra prescrito y que, por lo tanto, no es posible recuperar tal importe:

*<<A tal respecto ya se ha acreditado durante el presente escrito que el cobro del derecho de crédito se vio frustrado al no responder el trabajador al requerimiento de pago por parte de la compañía. Ahora bien, cabe mencionar que, en el momento en que **WQ** recibió la notificación del acuerdo de liquidación relativo a la retención a cuenta del IRPF (año 2013), su derecho legal a exigir el reembolso al trabajador ya había prescrito (pese a lo cual se decidió igualmente solicitar su devolución al trabajador), por lo que el derecho de crédito carecía de posibilidades reales de cobro desde el mismo momento en que se originó.*

Ello es así puesto que, como se ha comentado, la normativa tributaria no regula el derecho de las empresas de repercutir las retenciones a los empleados, por lo que debe acudir a la normativa laboral a estos efectos.

En este sentido, El Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, en la versión vigente en el momento de notificación de la citada acta, establecía en su artículo 26.4 que todas las cargas fiscales deben ser satisfechas por el trabajador, siendo nulo todo pacto en contrario. En este sentido se ha posicionado la sala social del Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de diciembre de 2009, recurso 49/2009, en la que se sostiene lo siguiente: "Empresa y trabajadores están obligados y son cada uno deudor y acreedor del otro.

Las deudas son cantidades de dinero en cuya cuantía no existe controversia. Y la empresa está legitimada para exigir la devolución de las cantidades que el trabajador percibió en exceso, al no habersele descontado las correspondientes cargas fiscales, siempre a su cargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores, cantidades que, al propio tiempo, son vencidas, y líquidas"

Ahora bien, el citado derecho de repetición, que viene avalado en principio por la normativa laboral, resulta frustrado a la práctica, puesto que en el momento en que mi representada tuvo conocimiento de las actas liquidativas de las retenciones y, por ende, de su derecho de repercusión al trabajador en cuestión, este derecho se encontraba prescrito.

En este sentido, el artículo 59 del Estatuto de los Trabajadores señala que las acciones derivadas del contrato de trabajo que no tengan señalado un plazo especial prescribirán al año de su terminación. A los efectos de la fijación del cómputo de plazo de prescripción debemos referirnos al artículo 1.961 del Código Civil, el cual establece que "las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la Ley".

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, el cómputo del plazo para ejercitar la acción de repetición contra el trabajador comenzó a correr desde que objetivamente pudo haberse ejercitado esta acción, esto es, desde el momento en que mi representada pagó al trabajador, puesto que la obligación de retener se encontraba prevista legalmente y podía ejercitarse desde ese momento>>.

Pues bien, a esta cuestión le da respuesta la Audiencia Nacional en la sentencia antes transcrita.

Es por todo lo expuesto anteriormente que no procede la deducibilidad del gastos por retenciones, con total independencia de que la empresa pueda o no ejercer el derecho de repetición frente al trabajador, circunstancia que en ningún caso provocará la posibilidad de deducción de la cuota liquidada en concepto de retenciones.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas