

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 514/2022 de 3 May. 2022, Rec. 1334/2020

Ponente: Berberoff Ayuda, Dimitry Teodoro.

Nº de Sentencia: 514/2022

Nº de Recurso: 1334/2020

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: *ES:TS:2022:1796*

El Supremo confirma la viabilidad de imputar en Sociedades como gasto deducible los intereses de demora y suspensivos exigidos en la regularización de un ejercicio anterior

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible: partidas deducibles. Intereses de demora y suspensivos exigidos como consecuencia de la regularización de la situación tributaria en relación con el IS, de un ejercicio anterior. 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, y con el alcance y límites del principio de inscripción contable (artículo 19 y 20 TRLIS/2004). REITERA DOCTRINA STS 150/2021, de 8 feb.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, que se casa y anula para estimar en su lugar el recurso contencioso administrativo contra la resolución TEAR que desestimó la reclamación ontra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2012, resolución que también anula declarando el derecho de la recurrente a deducirse como gasto los intereses de demora.

*RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 14;
art. 19*

Son gasto fiscalmente deducible a efectos del IS los intereses de demora que se exijan en la liquidación

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 514/2022

Fecha de sentencia: 03/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1334/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1334/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 514/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1334/2020, interpuesto por Avenida Aragón, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales doña Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de don Juan Miguel Nicolau Vives, contra la sentencia dictada el 30 de noviembre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJV"), en el recurso núm. 817/2017.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJV núm. 1771/2019 de 30 de noviembre, que desestimó el recurso núm. 817/2017, interpuesto por la representación procesal de Avenida de Aragón, S.L. contra la resolución de 23 de marzo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación núm. 46/15718/15, planteada por la expresada entidad contra liquidación en concepto de IS de 2012.

SEGUNDO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Ricardo Manuel Martín Pérez, en representación de Avenida de Aragón, S.L., mediante escrito de 24 de enero de 2020 preparó el recurso de casación

contra la expresada sentencia de 30 de noviembre de 2019.

El TSJV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de febrero de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 4 de marzo de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de Avenida de Aragón, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 26 de abril de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta la identidad sustancial con los presupuestos de hecho, fundamentos de derecho y pretensiones del recurso de casación número 3071/2019.

A estos efectos, expone, que los presupuestos de hecho de la sentencia del Tribunal Supremo 150/2021, de 8 de febrero (rec. 3071/2019, ES:TS:2021:433) son, en lo relevante, idénticos a los del presente caso, incrementando en ambos casos la Administración tributaria la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el importe de intereses de demora procedentes de actas de disconformidad, con la única diferencia de los ejercicios regularizados y de que en aquel caso, la liquidación se practicó en un procedimiento de inspección, mientras que, en el presente, se trata de un procedimiento de gestión.

A su entender, procedería aplicar al presente caso el criterio interpretativo establecido en el Fundamento de Derecho Tercero de la expresada sentencia de 8 de febrero de 2021 (rec. casación 3071/2019) en el que se concluye que "*los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS2014*", argumentación a la que se remite en su integridad.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 2 de junio de 2021.

Considera que, fijada doctrina por esta Sala, el presente caso no presenta diferencias respecto del resuelto en la mencionada sentencia de 8 de febrero de 2021, rca. 3071/2019.

No obstante, dada su posición procesal, se ratifica en todos los argumentos contenidos en la contestación a la demanda presentada en la instancia, oponiéndose a las pretensiones del recurrente.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 7 de junio de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 20 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de abril de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

Como refleja el auto de admisión, el debate se suscita en torno a si los contribuyentes pueden deducirse en el Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora correspondientes a liquidaciones derivadas de procedimientos de regularización tributaria.

Esta cuestión ha sido ya abordada en otros recursos de casación, específicamente, en nuestras sentencias 150/2021, de 8 de febrero (rec. 3071/2019, ES:TS:2021:433); 458/2021, de 30 de marzo (rec. 3454/2019, ES:TS:2021:1233); 591/2021, de 29 abril (rec. 463/2020, ES:TS:2021:1810); 629/2021, de 5 de mayo (rec. 558/2020, ES:TS:2021:1815); 877/2021, de 17 de junio (rec.1333/2020, ES:TS:2021:2572); y 1143/2021 de 17 de septiembre rec. 5094/2019, ECLI:ES:TS:2021:3459).

SEGUNDO.- Remisión a la jurisprudencia.

Como se ha expuesto, existe ya un cuerpo de doctrina jurisprudencial consolidado, de suerte que, por seguridad jurídica y coherencia, sin que se planteen otros motivos o argumentos no resueltos, lo procedente es reproducir la doctrina recogida en la primera de las sentencias expresadas, 150/2021, de 8 de febrero:

"[...]

El artículo 4 del TRLRHL (en realidad TRLIS) define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL (en realidad TRLIS) , que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

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

-Los donativos y liberalidades (letra e).

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

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

e) Los donativos y liberalidades (letra e).

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f).

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

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

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

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

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

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora

constituyen una obligación accesorio, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

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

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

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

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios". Para ello se podrá emplear la cuenta 679. "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (..).

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

"b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores".

Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3:

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un

período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

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

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

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

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

Aplicando la referida doctrina al caso que nos ocupa el resultado no puede ser otro que la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93. 4 de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos para el presente recurso de casación, por remisión a los expresados en la sentencia 150/2021 de 8 de febrero, rec. 3071/2019, antes reproducidos.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 1334/2020, interpuesto por la representación procesal de Avenida de Aragón, S.L. contra la sentencia núm. 1771/2019 de 30 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 817/2017, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Avenida de Aragón contra la resolución de 23 de marzo de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional, que desestimó la reclamación núm. 46/15718/15, contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2012, resolución que anulamos, declarando el derecho de la recurrente a deducirse como gasto los intereses de demora.
- 4.- No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.