



Roj: **STS 1462/2010** - ECLI: **ES:TS:2010:1462**

Id Cendoj: **28079130022010100184**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/02/2010**

Nº de Recurso: **10396/2004**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 9917/2004,**
STS 1462/2010

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Febrero de dos mil diez.

Visto el presente recurso de casación núm. 10396/2004 que ante la Sala Tercera, Sección Segunda, de este Tribunal Supremo pende de resolución, interpuesto por CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, representada por Procurador y dirigida por Letrado, y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 10 de septiembre de 2004, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 553/1999.

Ha sido parte recurrida CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, representada por la Procuradora Dña. Paz Santamaría Zapata y, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 553/1999 seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 10 de septiembre de 2004, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. 1º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda contra la resolución del TEARC de fecha 2 de julio de 1997 arriba expresada, la cual se anula parcialmente, dejando sin efecto el pronunciamiento relativo a la devolución de ingresos indebidos correspondientes a los intereses de demora satisfechos en virtud del acta de fecha 31 de enero de 1992.- 2º) No imponer las costas del presente proceso".

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado, representante de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el día 27 de septiembre de 2004 y, al Procurador D. Ignacio Castrodeza Vía, en nombre y representación de CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, el día 28 de septiembre del referido año.

SEGUNDO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, de una parte y, de otra, el Procurador D. Francisco J. Manjarín Albert, en representación de CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, presentaron escritos de preparación del recurso de casación con fechas 8 y 13 de octubre de 2004, respectivamente, en los que manifestaron su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Cuarta- del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acordó, por providencia de fecha 20 de octubre de 2004, tener por preparados los recursos de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.



TERCERO.- La Procuradora Dña. Paz Santamaría Zapata, en representación de CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, presentó con fecha 20 de diciembre de 2004 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, el primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que son aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, infracción del artículo 109 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982); y, el segundo, al amparo del referido artículo, por infracción del artículo 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común de 26 de noviembre de 1992, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia, por la que, con estimación de este recurso de casación, anule la sentencia de instancia en su parte estimatoria del recurso de lesividad y, en consecuencia, confirme en todos sus términos la precitada Resolución del TEAR de Cataluña de 21 de junio de 1997".

El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con fecha 19 de enero de 2005, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 22 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 38 del Código de Comercio, aprobado por real Decreto de 2 de agosto de 1985, en la redacción dada por la Ley 19/1989, de 25 de junio, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia, por la que estimando el recurso case y anule la recurrida, sustituyéndola por otra en la cual se estime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado y se anule la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional, declarando la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos reconocida por la misma".

CUARTO.- CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, representada por la Procuradora de los Tribunales Dña. Paz Santamaría Zapata, así como la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, también comparecieron y se personaron como partes recurridas en los recursos formulados de contrario.

QUINTO.- La Sala tercera -Sección Primera- acordó, por Auto de fecha 13 de julio de 2006, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dados sendos traslados de los escritos de formalización e interposición del recurso de casación, la Procuradora Dña. Paz Santamaría Zapata, en nombre y representación de CAIXA DESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, y el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentaron, respectivamente, escritos de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideraron convenientes a su derecho, suplicando a la Sala la Procuradora Dña. Paz Santamaría Zapata "dicte sentencia por la que desestime el recurso", y, el Abogado del Estado "dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 24 de Febrero de 2010, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Los recursos de casación presentados por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, se interponen contra la sentencia de 10 de septiembre de 2004 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que resolviendo procedimiento de lesividad interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, estimó parcialmente la pretensión actuada contra la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 2 de julio de 1997, la que se anuló parcialmente, dejando sin efecto el pronunciamiento relativo a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a los intereses de demora satisfechos en virtud del acta de fecha 31 de enero de 1992.

Los hechos no se cuestionan. Haciéndonos eco de los recogidos en la sentencia de instancia, el recurso de lesividad se dirigió contra la resolución del TEARC de fecha 2 de julio de 1997, recaída en la reclamación seguida con el número 65/1994, por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio de 1992. La declaración de lesividad lo fue por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, interponiéndose el presente recurso de lesividad por la Administración autora del acto. Consta que la entidad recurrente solicitó la devolución de ingresos indebidos por el concepto impositivo de impuesto sobre sociedades y ejercicio de 1992 con fundamento en el acta de conformidad suscrita en fecha 31 de enero de 1992; en la citada



acta se liquidaba un importe de 15.656.448.510 pesetas a consecuencia de las retenciones no practicadas sobre los rendimientos satisfechos en las denominadas libretas KD en los ejercicios 1986 a 1989, de los cuales 11.734.932.840 pesetas correspondían a principal y 3.801915.807 pesetas correspondían a intereses de demora. La entidad recurrente solicitó la devolución de ingresos indebidos al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 1163/1990, al entender que tanto la cuota como los intereses de demora liquidados en la citada acta de 31 de enero de 1992 constituyen gastos deducibles fiscalmente, por lo que procedía rectificar la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1992, incluyendo en la misma los gastos financieros antes expresados. Esta petición fue desestimada por resolución de la Oficina Gestora de Grandes Empresas de la AEAT, frente a la cual se interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por el TEAR de Cataluña en la resolución de fecha 2 de julio de 1997, que alcanzó firmeza por extemporaneidad en la interposición del recurso de alzada.

SEGUNDO.- El Sr. Abogado del Estado plantea el recurso de casación sobre un único motivo, al abrigo del artº 88.1.d) de la LJCA, al considerar que la sentencia de instancia ha vulnerado el artº 22 de la Ley 61/1978, en relación con el artº 38 del Código de Comercio en su redacción por Ley 19/1989. Así es, el criterio general de imputación debe ser siempre el mismo, siendo el criterio general el del devengo, no es de aplicación al caso el artº 22.2 de la LIS, que excepciona el criterio general del devengo, cuando concurren unos requisitos que no se dan en el supuesto concreto; sin que el hecho de que se conociera la exigibilidad del gasto al tiempo de las actuaciones inspectoras y la firma en conformidad del acta, constituya uno de los supuestos excluidos legalmente; de suerte que si el contribuyente hubiera actuado correctamente, las retenciones debieron imputarse, sin duda, al período impositivo en que se debieron practicar.

Por su parte la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA impugna la sentencia de instancia en base a los siguientes motivos de casación:

1. Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA, por infracción del artº 109 del Real Decreto 2631/1982. Considera la recurrente que los intereses poseen carácter compensatorio y no sancionador, se predica, por tanto, de los intereses de demora su naturaleza resarcitoria o compensadora de un coste financiero, como consecuencia de la disposición por el contribuyente de un capital ajeno; en este caso la entidad ha utilizado o dispuesto de unos recursos ajenos que debería de haber ingresado en las arcas públicas, compensando así el coste financiero soportado por la Administración tributaria al no disponer tempestivamente de tales recursos. Sin que sea aplicable al caso lo resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998, que examina una Norma Foral en la que no existía un precepto equivalente al artº 109 citado.

2. También en base al artº 88.1.d) de la LJCA, por violación del artº 103 de la Ley 30/1992; la Administración ha utilizado con abuso de Derecho el mecanismo del procedimiento de lesividad, puesto que por su falta de diligencia no agotó el sistema normal de recursos, declarándose la extemporaneidad del recurso de alzada ante el TEAC, por lo que no se ajustó a los criterios que deben presidir la singular facultad de revisión, en tanto que como cauce extraordinario de expulsión del mundo del Derecho de los actos lesivos para el interés público, debe entenderse que no es una nueva instancia reservada en exclusividad a la Administración en que pueda volver a plantear cuestiones interpretativas que por su falta de diligencia no pudieron plantearse ante el TEAC. En definitiva, se ha empleado el recurso de lesividad, reservado para infracciones groseras del ordenamiento jurídico para salvar la inadmisibilidad de un recurso ordinario, cuando este mecanismo está reservado, exclusiva y excluyentemente para los supuestos de lesiones realmente graves del interés general, no tanto fruto de las divergencias u opciones interpretativas todas razonables, como de la flagrante e insalvable contradicción entre acto lesivo y legalidad vigente. Sin que tampoco quepa hablar de lesión económica por parte de la Administración, pues en realidad lo que se ha producido es un enriquecimiento injusto de esa Administración.

TERCERO.- Entrando a analizar el motivo de casación alegado por el Sr. Abogado del Estado, la sentencia de instancia se pronunció en los siguientes términos:

"En el presente caso, el criterio de imputación utilizado, en tanto que no es el general de devengo, podría estar autorizado en las excepciones del art. 22.2 de la Ley del Impuesto de 1978 (RCL 1978\2837) cuando dispone que «No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos: a) Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto. b) Que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por el mismo elegidos».

Tal como se ha subrayado anteriormente, el art. 22 de la Ley del Impuesto permite otros criterios de imputación temporal al del devengo, dentro de los cuales puede incluirse el ahora contemplado, puesto que cabe considerar que el gasto ahora deducido se incluye en la declaración correspondiente al primer ejercicio en que



fue conocido por la demandada (ejercicio de 1992). En efecto, no cabe entender, como se alega en la demanda, que la entidad demandada conociera su obligación de retener en el momento de satisfacer los rendimientos, y ello en virtud de que el acta de fecha 31 de enero de 1992 fue suscrita de conformidad, sin que se iniciara expediente sancionador alguno por estos hechos, lo que permite entender que la actuación de la demandada se ajustó a las exigencias de la buena fe, es decir, que desconocía su obligación de retener en el momento en que satisfizo los rendimientos.

Con arreglo a esta valoración que resulta de las circunstancias fácticas concurrentes, aparece como conforme a lo que dispone el art. 22.2 de la Ley del Impuesto que en este caso se imputara el gasto al primer ejercicio en que debía surtir efecto (el de 1992), lo cual además es conforme a los principios de igualdad y de capacidad económica que deben informar la interpretación en esta materia.

Aún a mayor abundamiento, y hallándonos en el ámbito de un recurso de lesividad, cabe subrayar que en modo alguno podemos apreciar una infracción de las normas aplicables en la interpretación que se realiza en la resolución que se declara lesiva.

Por este motivo, debe desestimarse el recurso de lesividad en este extremo".

Para el Sr. Abogado del Estado, el criterio general es el del devengo, y es un principio de contabilidad aceptado que el criterio de imputación debe ser siempre el mismo, debe ser universal, sin que sea posible imputar unas operaciones en un sentido y otras al contrario, sin que quepa criterios especiales de imputación para operaciones determinadas; sin que sea aplicable al caso el artº 22.2 de la LIS, por no cumplirse los requisitos en el mismo contenido. Sin que pueda servir de excepción el que se conociera el gasto en 1992, puesto que lo procedente sería imputar el gasto a los ejercicios correspondientes procediendo a su revisión.

La regulación de la imputación temporal de ingresos y gastos se recoge tanto en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, como en el Reglamento de 1982 regulador del mismo Impuesto. Así, dichos artículos 22.1 de la Ley y 88.1 del Reglamento del Impuesto, establecen como criterio general el del devengo para los ingresos y el de producción para los gastos, al disponer que "los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubieren devengado los unos y producido los otros con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos".

No obstante, tanto la Ley como el Reglamento admiten como opción el que el sujeto pasivo pueda exceptuar esta regla general, utilizando criterios distintos, "sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los requisitos siguientes: a) que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto; y b) que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos". Añadiendo que "en ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar".

Por su parte el Reglamento asimismo dispuso en el número 7 del artículo 88 que "la Administración Tributaria podrá rechazar aquellos criterios de imputación temporal que no cumplan satisfactoriamente los principios y reglas expuestos en la sección precedente o que, de otro modo, no reflejen la verdadera situación patrimonial de la empresa o pretendan conseguir un diferimiento en el pago del impuesto. A tal fin practicará de oficio liquidación provisional conforme autoriza el artículo 293 de este Reglamento, notificando el acuerdo al sujeto pasivo, quien podrá interponer los recursos procedentes".

Establecido, por tanto, en nuestra legislación tributaria, con carácter general, el criterio del devengo (y no el de caja), como principio general de imputación temporal de ingresos y gastos, la utilización de otro criterio distinto, según las mismas normas, exigirá el cumplimiento de las exigencias y postulados lícitos del artículo 22 y concordantes de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades, criterios de imputación que además deberán ser admitidos por la Administración tributaria al amparo de la facultad conferida en el artículo 88.7 del Reglamento de 1982.

En el caso presente no concurre ninguna de los requisitos que justificaría excepcionar el criterio general; sin que pueda aceptarse el argumento de la sentencia de instancia para justificar otros criterios de imputación, en el sentido de que el gasto deducido se incluye en la declaración correspondiente al primer ejercicio en que fue conocido, ejercicio de 1992, pues según el Tribunal de instancia la obligación de retener fue por vez primera conocida por el acta de fecha 31 de enero de 1992, suscrita de conformidad, ajustándose la conducta del contribuyente a las exigencias de buena fe, es decir que desconocía su obligación de retener en el momento en que satisfizo los rendimientos, por lo que procedía imputar el gasto al primer ejercicio en que debía de surtir efecto, el del 1992; y no puede compartirse dicho argumento, porque la obligación de retener surge ex lege, por imperativo legal y sustraído a la voluntad del contribuyente, el hecho de que conociera o no esta obligación en modo alguno incide en su exigencia y en la producción de efectos que se deriva de la misma,



que en lo que ahora interesa, criterio del devengo, debía dar lugar a su deducción en el ejercicio producido, que en este caso, por demás no es un único ejercicio sino cuatro y en proporción a los gastos producidos en cada uno de ellos, y no mediante la acumulación de los mismos en un solo ejercicio, con unas consecuencias fiscales de enorme importancia, principio de independencia de los ejercicios, y desde luego mucho más acorde dentro de nuestro sistema tributario con los principio de igualdad y de capacidad económica, al imputarse los gastos a cada ejercicio en proporción a los que en cada uno se han producido. Sin que por demás la cuestión sea meramente interpretativa, sino que se evidencia la infracción del artº 22 de la LIS , al aplicar el criterio excepcional cuando no concurren los requisitos establecidos legalmente. Cuando además las normas tributarias ofrece mecanismo para que la entidad pudiera deducirse los citados gastos en cada uno de los ejercicios en los que efectivamente se han producido rectificando las declaraciones realizadas en su día.

CUARTO.- El primer motivo opuesto por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA en su recurso de casación, ya se comentó, se articula en torno a la vulneración del artº 109 del Real Decreto 2631/1982 .

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 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 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 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.

SEXTO.- Entrando en el último motivo de casación alegado por la recurrente, la Sala debe hacer suyo el fundamento de la sentencia que justifica la improcedencia, antes de la reforma del artº 103 de la Ley 30/1992, por la Ley 4/1999, de observar el trámite de audiencia, más cuando ni siquiera justifica la parte recurrente haber sufrido indefensión, y como bien recoge la sentencia de instancia con cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1978 y 16 de febrero de 1979, no se ha producido indefensión en el interesado, que se ha defendido en este proceso jurisdiccional, de forma que ha podido contradecir los argumentos empleados por la Administración en la declaración de lesividad y en la demanda.

La sentencia Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2001, obiter dicta sí, pero clara y expresamente sienta la posibilidad de actuar la vía de la declaración y recurso de lesividad contra las resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos, cuyo único cauce posible, por no existir expresamente otro, al menos hasta la nueva Ley General Tributaria, que ya lo contempla expresamente, arts 213.2 y 218 y ss., no puede ser otro que el contemplado en el artº 103 y conforme a las exigencias procedimentales vigentes en la tramitación de la declaración de lesividad que nos ocupa.

En cuanto a la posibilidad legal de ser factible el recurso de lesividad, contra las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos y el cauce legal al efecto, la sentencia de este Tribunal de 6 de julio de 2002, recaída en recurso de casación en interés de ley, no deja lugar a dudas al recoger lo siguiente: "**En tercer lugar, porque,** aunque, en el supuesto aquí enjuiciado, no se está ante actos de gestión, liquidación o recaudación realizados por la Administración Autónoma como consecuencia del ejercicio de las facultades delegadas que la Ley le atribuye en materia de tributos cedidos, sino ante actos de la Administración estatal, llevados a cabo con anterioridad a su asunción por la Comunidad Autónoma cesionaria, que han sido anulados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (órgano del Estado) al estimar la reclamación entablada por el sujeto pasivo de un impuesto a aquélla cedido (el ITPyAJD), esta realidad no puede ser utilizada para reforzar la conclusión de que, en tales circunstancias, la Administración Autónoma carece de legitimación y no tiene más alternativa, so pena de reconocerle mayores facultades de impugnación jurisdiccional que las que la propia Administración del Estado tiene, que la de instar de esta última la declaración de lesividad y la ulterior impugnación en vía contencioso administrativa. En efecto: a diferencia de la Administración estatal financiera y de la de la misma clase de las CC AA respecto de sus tributos propios, que no pueden directamente demandarse a sí mismas cuando **en la vía económico-administrativa** obtienen resoluciones desfavorables a sus actos de gestión, inspección o recaudación tributaria, pero que sí pueden emprender la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho **de dichas resoluciones** a iniciativa del Ministro de Hacienda (art. 153.1 de la Ley General Tributaria y art. 56 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas), o de las correspondientes Autoridades Autónomas, y pueden actuar, asimismo y previa declaración de lesividad, su anulación en sede contencioso-administrativa a cargo de la respectiva «Administración tributaria», estas facultades no están atribuidas a la Administración Autónoma cuando las resoluciones de la vía económico-administrativa, adoptadas en materia de tributos cedidos, les son desfavorables, en razón de que la revisión en tales vía y materia están reservadas, como se ha visto anteriormente, a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado. De ahí que, si no se reconociera legitimación a las CC AA para recurrir en vía contencioso-administrativa tales resoluciones y se dejara en manos de otra Administración -la del Estado, en este caso- esa posibilidad según su propia apreciación -es decir, sin obligatoriedad de iniciación, que, por lo demás, sería absurdo establecer-, la autonomía financiera que la Constitución (art. 156.1) y las Leyes (art. 1 de la LOFCA) les reconocen «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» resultaría desconocida en el importantísimo aspecto del mantenimiento de la integridad y suficiencia de los recursos que, de modo expreso, la Ley Orgánica vigente en la materia -la LOFCA- les atribuye. Por eso, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 192/2000, de 13 de julio (RTC 2000\192), a propósito del problema de determinar «si la competencia sobre las reclamaciones económico-administrativas relativas a los tributos cedidos por el Estado debe corresponder al Tribunal Económico-Administrativo Regional, según dispone el art. 20.1 b) de la LOFCA, o, por el contrario, a los órganos autonómicos correspondientes» (F. 4) y ante la objeción de la Comunidad Autónoma allí concernida de que la revisión en vía económico-administrativa de las actuaciones de la Administración Autónoma por el Tribunal Regional del Estado podría mermar sus recursos financieros, la rechazó simplemente con el argumento de que «las resoluciones de los órganos económico-administrativos del Estado son, según el art. 20.2 de la propia LOFCA, susceptibles de recurso contencioso-administrativo» y, por eso mismo, pudo concluir que «el art. 20.1 b) de la LOFCA no vulnera(ba) la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma» (F. 8 «in fine»). Importa insistir en que es precisamente la imposibilidad en que se encuentran las CC AA para declarar la lesividad, primero, e impugnar, luego, en vía contencioso-administrativa las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos estatales que



les sean desfavorables en materia de tributos cedidos (pese a que la tienen respecto de «sus propios actos declarativos de derechos» en dichos tributos «ex» art. 19.1 d) de la Ley 14/1996 , antes mencionada), la que les atribuye, como única salida, interés legitimador para impugnarlas jurisdiccionalmente, situación ésta que, como fácilmente puede comprenderse, no cambia por el hecho de que se esté ante actos de gestión todavía efectuados por la Administración estatal por no haber sido asumidas, como en el caso de autos ocurre, por la Administración Autonómica".

Ningún precepto excluye la posibilidad de que puedan ser objeto de la declaración de lesividad las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos Regionales o Locales firmes, aún cuando contra los mismos hubiera podido interponerse recurso de alzada y hubieran alcanzado firmeza por no recurrirse en plazo. Sin tensión, las resoluciones de estos Tribunales se integran dentro del concepto amplio de acto que se recoge en el artº 43 de la LJCA , que no establece distinción ni exclusión alguna, al igual que acontece respecto del artº 103 de la Ley 30/1992 . De ahí que no quepa aceptar la tesis de la recurrente de un posible abuso por parte de la Administración Tributaria o la desvirtuación del recurso de lesividad.

La declaración de lesividad se ha acordado por el órgano administrativo competente, dentro del plazo previsto y mediante orden ministerial de 13 de abril de 1999, cumpliéndose los requisitos del art. 43 de la LJ , en relación al art. 103 de la Ley 30/1992 .

La lesión al interés público, como se desprende de las declaraciones jurisprudenciales, no se limitan a los de naturaleza económica. Sin perjuicio de que existe una lesión evidente de los intereses públicos, como es el dar lugar a la devolución de ingresos indebidos en los términos interesados por la entidad mercantil, fundamento de la orden ministerial declarativa de la lesividad del acto. El requisito de la lesividad de infracción del ordenamiento jurídico por el acto que se declara lesivo, su análisis coincide con la propia cuestión de fondo del recurso contencioso-administrativo. Interesando en este momento resaltar que la declaración de lesividad está debidamente fundamentada, y concurren los requisitos de forma y de fondo para la misma, como presupuesto de la acción de lesividad y, también, el de la legitimación activa de la Administración demandante; y respecto del tema concreto que se cuestiona, el de los intereses de demora mediando un acta de la Inspección, la polémica no es meramente interpretativa, sino que al considerarlos gastos necesarios, sin serlo por las razones expuestas, se produce la lesión del artº 13 de la LIS . Cumpliéndose el requisito de la ilegalidad del acto por vulnerar el citado precepto.

SÉPTIMO.- Por lo expuesto procede desestimar el presente recurso presentado por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, con expresa imposición de costas a esta parte recurrente, por imperativo de lo que dispone el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le confiere el ap. 3 de dicho precepto, señala 5.000 euros como cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado. Debiéndose estimar el recurso interpuesto por la el Sr. Abogado del Estado, sin que proceda la imposición de las costas a la misma.

Por las razones expuestas, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- Desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA.

SEGUNDO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 10 de septiembre de 2004 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña , la que anulamos y casamos.

TERCERO.- Estimar el recurso de lesividad interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, contra la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 2 de julio de 1997, la que anulamos y declaramos la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos reconocida por la misma.

CUARTO.- Imponer las costas del recurso de casación a la CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, en los términos y cuantía referidos en el último de los Fundamentos Jurídicos. Sin que proceda la imposición de costas a la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

QUINTO.- No ha lugar a la condena a las costas causada en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez



Voto Particular

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Jose Antonio Montero Fernandez EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 10396/2004.

Con todo el respeto que me merece el parecer mayoritario de los miembros de este Tribunal, debo disentir de la decisión a la que llegan por las razones que a continuación paso a exponer.

Aún cuando no ha sido objeto de discusión, creo necesario, para centrar el contexto en el que se produce el debate, evidenciar que su origen parte de la distinta consideración que mereció a la entidad Cajas de Ahorro y Pensiones de Barcelona y a la Administración Tributaria el producto comercializado por esta denominado Libreta KD-UK, para aquella un producto de seguro de vida y para esta como producto financiero generador de rendimientos de capital mobiliario, sobre el que debió practicarse retención a cargo de la esta entidad en los ejercicios 1986 a 1989. En aplicación de los arts. 32.1 de la Ley 61/1978, y 36 de la Ley 44/1978, se procedió a elevar al íntegro el importe neto percibido.

La jurisprudencia sobre esta cuestión, sentencias recientes de 1 de julio de 2009 y 2 de octubre de 2009, que siguen el criterio sentado por anteriores de 31 de julio de 2000, 12 de febrero e 2001, y 2 de noviembre de 2002, se ha pronunciado en el sentido de que la elevación al íntegro, en cuanto presunción *iuris tantum*, sólo opera cuando falta la prueba de la contraprestación devengada y de la cuantía real del pago realizado por quien está obligado a retener. En otros términos, "la elevación al íntegro constituye un método presuntivo de determinación de bases, aplicable a aquellos supuestos en que la contraprestación íntegra no pueda ser conocida con certeza por otros medios". Por tanto, no cabe excluir la posibilidad de destruir esa presunción mediante la prueba de que los rendimientos fueron inferiores de los que cabría deducir de la elevación al íntegro, quedando abierta, pues, la posibilidad de que pueda justificarse la contraprestación íntegra devengada.

En congruencia con lo anterior, en las sentencias de 31 de mayo de 2006, 7 de junio de 2006, 11 de diciembre de 2006, 4 de febrero de 2007 y 18 de abril de 2007, hemos precisado, teniendo a la vista la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, cuyo artículo 5º dio nueva redacción al artículo 98.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que cabe probar la cuantía de la contraprestación íntegra devengada, tesis que, como decimos, no procede la elevación al íntegro. Ahora bien, dichos pronunciamientos matizan que de la disposición transitoria undécima de aquella Ley 13/1996 se obtiene que la aplicación retroactiva de la nueva disciplina a los periodos impositivos en los que estaba vigente la Ley 44/1978 sólo alcanza a las rentas del trabajo personal, no a las de capital, por lo que, tratándose de estas últimas, bajo la vigencia del régimen anterior al de la Ley 13/1996, siempre se producía la elevación al íntegro.

En este particular, las dos sentencias dictadas durante el año 2009, ya citadas, se separan conscientemente de tal criterio. Las razones de esta mutación estriban, en primer lugar, en que el texto de aquella disposición transitoria no es tan categórico como para permitir concluir que sus efectos hacia el pasado sólo alcancen a las rentas del trabajo. En segundo término, ya con mayor calado, el giro que adoptamos se explica porque, probada la cuantía efectiva de la retribución sobre la que debió practicarse la retención, la elevación al íntegro no deja de provocar un enriquecimiento injusto de la Administración en la medida en que reclama y recibe una retención superior a la que correspondería de aplicarse sobre las sumas efectivamente abonadas. Y, finalmente, aun reconociendo la autonomía de la obligación del retenedor, no cabe olvidar que constituye una carga instrumental en relación con el deber tributario de otro sujeto, el retenido, que, con la elevación al íntegro, corre el riesgo de quedar sometido a imposición por un importe superior al debido, lo que casa mal con el designio de que los tributos graven la real capacidad económica de los contribuyentes.

A mi entender el motivo alegado por el Sr. Abogado del Estado debió de desestimarse por las razones siguientes. La sentencia de instancia se pronunció en los siguientes términos:

"En el presente caso, el criterio de imputación utilizado, en tanto que no es el general de devengo, podría estar autorizado en las excepciones del art. 22.2 de la Ley del Impuesto de 1978 (RCL 1978\2837) cuando dispone que «No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos: a) Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto. b) Que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por el mismo elegidos».

Tal como se ha subrayado anteriormente, el art. 22 de la Ley del Impuesto permite otros criterios de imputación temporal al del devengo, dentro de los cuales puede incluirse el ahora contemplado, puesto que cabe considerar que el gasto ahora deducido se incluye en la declaración correspondiente al primer ejercicio en que fue conocido por la demandada (ejercicio de 1992). En efecto, no cabe entender, como se alega en la demanda,



que la entidad demandada conociera su obligación de retener en el momento de satisfacer los rendimientos, y ello en virtud de que el acta de fecha 31 de enero de 1992 fue suscrita de conformidad, sin que se iniciara expediente sancionador alguno por estos hechos, lo que permite entender que la actuación de la demandada se ajustó a las exigencias de la buena fe, es decir, que desconocía su obligación de retener en el momento en que satisfizo los rendimientos.

Con arreglo a esta valoración que resulta de las circunstancias fácticas concurrentes, aparece como conforme a lo que dispone el art. 22.2 de la Ley del Impuesto que en este caso se imputara el gasto al primer ejercicio en que debía surtir efecto (el de 1992), lo cual además es conforme a los principios de igualdad y de capacidad económica que deben informar la interpretación en esta materia.

Aún a mayor abundamiento, y hallándonos en el ámbito de un recurso de lesividad, cabe subrayar que en modo alguno podemos apreciar una infracción de las normas aplicables en la interpretación que se realiza en la resolución que se declara lesiva.

Por este motivo, debe desestimarse el recurso de lesividad en este extremo".

Para el Sr. Abogado del Estado, el criterio general es el del devengo, y es un principio de contabilidad aceptado que el criterio de imputación debe ser siempre el mismo, debe ser universal, sin que sea posible imputar unas operaciones en un sentido y otras al contrario, sin que quepa criterios especiales de imputación para operaciones determinadas; sin que sea aplicable al caso el artº 22.2 de la LIS, por no cumplirse los requisitos en el mismo contenido. Sin que pueda servir de excepción el que se conociera el gasto en 1992, puesto que lo procedente sería imputar el gasto a los ejercicios correspondientes procediendo a su revisión.

La regulación de la imputación temporal de ingresos y gastos se recoge tanto en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, como en el Reglamento de 1982 regulador del mismo Impuesto. Así, dichos artículos 22.1 de la Ley y 88.1 del Reglamento del Impuesto, establecen como criterio general el del devengo para los ingresos y el de producción para los gastos, al disponer que "los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubieren devengado los unos y producido los otros con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos".

No obstante, tanto la Ley como el Reglamento admiten como opción el que el sujeto pasivo pueda exceptuar esta regla general, utilizando criterios distintos, "sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los requisitos siguientes: a) que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto; y b) que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos". Añadiendo que "en ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar".

Por su parte el Reglamento asimismo dispuso en el número 7 del artículo 88 que "la Administración Tributaria podrá rechazar aquellos criterios de imputación temporal que no cumplan satisfactoriamente los principios y reglas expuestos en la sección precedente o que, de otro modo, no reflejen la verdadera situación patrimonial de la empresa o pretendan conseguir un diferimiento en el pago del impuesto. A tal fin practicará de oficio liquidación provisional conforme autoriza el artículo 293 de este Reglamento, notificando el acuerdo al sujeto pasivo, quien podrá interponer los recursos procedentes".

Establecido, por tanto, en nuestra legislación tributaria, con carácter general, el criterio del devengo (y no el de caja), como principio general de imputación temporal de ingresos y gastos, la utilización de otro criterio distinto, según las mismas normas, exigirá el cumplimiento de las exigencias y postulados lícitos del artículo 22 y concordantes de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades, criterios de imputación que además deberán ser admitidos por la Administración tributaria al amparo de la facultad conferida en el artículo 88.7 del Reglamento de 1982.

Pero, atendiendo al caso concreto que nos ocupa, cuyos detalles ya avanzamos anteriormente, el problema que subyace no sólo es un problema de imputación temporal de gastos, que llevaría, por sí solo, un análisis individualizado y desprovisto de cualquier otra matización de índole tributaria relativa a la aplicabilidad o no de las normas sobre imputación. Tal y como se ha hecho anteriormente.

En principio no hay nada que objetar a la argumentación que ofrece el Sr. Abogado del Estado. Sin embargo, debe matizarse los expresados principios a la vista del caso concreto y las actuaciones seguidas por la Administración, en tanto que no se discute la procedencia del gasto, sino su imputación temporal. Existiendo un gasto sustancialmente deducible, no debe existir motivo por el que deba quedar al margen de la determinación de la base imponible, siendo contrario a la equidad que el gasto no imputado a la cuenta de resultados en el ejercicio en el que se produjo, no pueda deducirse en él; pero tampoco puede serlo en el que se impute a la cuenta de resultados si fiscalmente corresponde al del devengo. Por lo que, para evitar estos desajustes



del sistema, bien cabría una solución como la acordada por la sentencia de instancia, esto es, que los gastos regularizados en un ejercicio posterior al de su devengo, se impute al mismo.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre, dejó perfectamente claro en su artículo 84, en relación a los gastos, dos cosas:

1ª.- Que rechazaba todo criterio de imputación temporal de ingresos y gastos que pretendiera conseguir un diferimiento en el pago del Impuesto.

2ª.- Que *los gastos no serán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel a que se imputen contablemente en la cuenta de resultados*".

Pero no dijo nada acerca de la situación inversa o sea lo que debía hacerse cuando el sujeto pasivo imputa contable y fiscalmente un gasto en ejercicio posterior al que corresponde de acuerdo con la normativa fiscal.

La Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, ha resuelto esta cuestión con toda lógica y equidad y así ha dispuesto en el artículo 19, apartado 3, segundo párrafo: "No obstante, tratándose de *gastos imputados* contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un *período impositivo posterior* a aquel en el que proceda su imputación temporal (...) 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 hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

En este caso, el sujeto pasivo, hasta el acta regularizando su situación por los ejercicios de 1986 a 1989, no tuvo conocimiento del gasto sino hasta 1992, ejercicio al que imputa el gasto. Lo que cabía esperar de la Administración Tributaria, cuando lleva a cabo las actuaciones inspectoras referidas a los ejercicios de 1986 a 1989, era que regularizara, de acuerdo con su criterio de imputación temporal, la situación tributaria del sujeto pasivo incluyendo los gastos que por primera vez afloraban tras la consideración de la obligación de ingreso de las retenciones no practicadas, con la propuesta de que se dedujeran forzosamente dichos gastos.

Si bien es cierto que la Ley 43/1995, no es aplicable directamente "ratione temporis", sin embargo el criterio que subyace en el artículo 19, apartado 3, de dicha Ley es el más razonable y más justo para llenar el vacío legal y reglamentario respecto de la situación que hemos expuesto, pues no es de recibo que estos gastos, sustanciadamente deducibles, no los haya deducido la Administración, ni en 1986 a 1989, ni pretenda ahora posibilitar su deducción cuando no discute la deducibilidad de los mismos.

También considero que los motivos opuestos a la sentencia por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA en su recurso de casación, debió estimarse. El primero se articula en torno a la vulneración del artº 109 del Real Decreto 2631/1982.

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, sin perjuicio de hacer las precisiones que más adelante se harán. Así es la sentencia 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. Mas se precisa para la deducción, además del gasto, que el mismo sea necesario para obtener los rendimientos, al menos en la legislación aplicable al caso que nos ocupa. En los supuestos de los intereses de demora mediando acta de la inspección, estos intereses son la consecuencia del incumplimiento de una obligación ex lege, que da lugar a una mayor tributación.

Como pone de manifiesto la parte recurrente, con cita acertada de resoluciones de TEARs y TEAC, las posturas mantenidas sobre la polémica cuestión no han sido unánimes, y frente a la tesis mantenida por los TEAs, sobre la deducibilidad de los intereses de demora aún mediando acta de inspección, se comprueba que la Administración Tributaria ha mantenido criterios opuestos, así en la Consulta no vinculante de 5 de mayo de 1993, se consideraba por la Dirección General que "los intereses de demora consecuencia de la regulación de la situación tributaria realizada por un acta de inspección al ser gastos procedentes dentro del incumplimiento de una norma legal no tendrán, por consiguiente, la consideración de gasto deducible". Anteriormente en la misma línea Consulta de 28 de enero de 1993, que considerando no deducibles los intereses derivados de acta de inspección, en cambio sí consideraba deducibles los producidos en "aquellos casos de ausencia de responsabilidad", cumplimiento de las obligaciones tributarias con arreglo a consultas y en los casos en los que el sujeto infractor no coincide con el responsable". También la Consulta no vinculante de 21 de septiembre de 1994, en la cuestión referida al recargo único del 10 ó 50% previsto en el artº 61 de la LGT, se consideró que al no ser gasto necesario para la obtención de los ingresos, no era gasto fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

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.

A mi modo de ver la esencia del problema no radica tanto en que el gasto sea estrictamente necesario para la obtención del rendimiento, como en la aplicación del 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.

Desde una perspectiva estrictamente fiscal, si prescindiéramos del presupuesto primero, no cabe duda de que los intereses de demora, tendrían cabida sin dificultad dentro de los gastos financieros contemplados en el artº 109 del Real Decreto 2631/1982, no están excluidos legalmente, puesto que la enumeración del artº 13 de la LIS de 1978, contiene una enumeración ejemplificativa. Por su naturaleza, ya se ha dicho, poseen carácter compensatorio, no tiene carácter sancionador ni disuasorio. Y parece innegable que los mismos compensan el efecto financiero como consecuencia de efectuar el pago de las deudas tributarias con posterioridad al momento de su exigencia, como bien indica la parte recurrente representa la carga financiera derivada de haber tenido en su poder, de disponer de una suma que debió estar en manos de la Administración Tributaria en un período anterior, lo cual sería parangonable a haber ingresado la deuda tributaria en el momento legalmente previsto mediante un préstamo de tercero, cuyos intereses representarían una carga financiera cuya deducibilidad sería incuestionable.

Situación, por demás, que resulta más clara tras la Ley 43/1995, que no recogió el texto del Anteproyecto en el que expresamente se excluía de los gastos deducibles los intereses de demora liquidados por actas de inspección, sin que en el texto normativo haya ninguna referencia a la deducibilidad fiscal de los intereses de demora. Favoreciendo la interpretación anterior el abandono del concepto de gastos necesarios, sustituida por la regla general de que cualquier gasto contable, y los intereses de demora lo son, son deducibles con independencia de su origen, siempre que no se trate de una liberalidad.

No es objeto de discusión que las obligaciones tributarias son obligaciones ex lege que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria, y además imponen al contribuyente la obligación legal de liquidar, o en este caso, de retener, es decir, de determinar la obligación tributaria, en el plazo establecido, por lo cual ésta es "ex lege", al término de la misma, liquida, vencida y



exigible, generando intereses a partir de ese momento si no se ha ingresado. La entidad recurrente, al no retener, ha dispuesto de un capital que debió ingresar en el tiempo estatuido en el Tesoro Público, al no hacerlo, la Hacienda Pública no pudo utilizar en tiempo un capital que debió ser ingresado, los intereses de demora compensan este desfase, es el precio de la disponibilidad temporal de un capital ajeno y que al estar afecto a la empresa, sin duda, ha contribuido o colaborado a la generación de ingresos.

Las características de las obligaciones ex lege, obligaciones impuestas y definidas legalmente, a veces no muestran un perfil nítidamente definido, así un texto oscuro o no suficientemente claro, términos o expresiones que permiten y dan lugar a interpretaciones distintas pero razonables..., lo que hace que desde el punto de vista de la responsabilidad subjetiva, de la imputación subjetiva del incumplimiento, resulte ajeno al núcleo de responsabilidad del sujeto responsable, de ahí que para apreciar la responsabilidad por incumplimiento en el ámbito tributario, ha de determinarse ineludiblemente la imputabilidad del mismo, diáfana cuando ha mediado un comportamiento dirigido al incumplimiento, conducta dolosa o negligencia, pero dudosa en no pocos casos, de suerte que de no concurrir ninguna causa de imputación de la responsabilidad en el contribuyente, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anuda al incumplimiento de la obligación ex lege. En este caso, ya se ha puesto en evidencia las muchas dudas que suscitaba supuestos como el que dio origen a la controversia que nos ocupa, incluso nos encontramos con cambios legislativos con carácter retroactivo clarificando una situación sinuosa e, incluso, una última jurisprudencia antes referida que se decanta por un cambio de criterio que afecta directamente a las retenciones de capital; pero además nadie discute ni el carácter de deducibilidad de las cantidades que debieron ser retenidas y no lo fueron, de hecho el Sr. Abogado del Estado no cuestiona su procedencia sino su imputación temporal, ni el derecho a la devolución a favor de la entidad actora. No discutiéndose dichas consecuencias del incumplimiento de la obligación ex lege, de la no retención, no parece lógico que a los intereses de demora derivados del incumplimiento en tiempo de la citada obligación, se le niegue su carácter de gasto deducible, de carga financiera -que despojado de consideraciones ajenas a su realidad, resulta incuestionable técnicamente-, por derivar del incumplimiento de una obligación legal, en tanto que hechas las anteriores matizaciones, en este caso el incumplimiento de la obligación no da lugar, a los efectos que en este interesa, sin más, a un acto ilícito del que no puede surgir consecuencias favorables para su autor.

En cuanto al último motivo opuesto, la lógica consecuencia de lo dicho en ocasiones precedentes por este Tribunal debería de habernos llevado a estimar el mismo. Recordemos lo que en otras ocasiones hemos dicho.

En virtud del art. 90 de la LGT : "Las funciones de la Administración... se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes". Por efecto de esto último surgen los intitulados Tribunales Económico-administrativos como órganos administrativos de resolución de reclamaciones y sin ninguna competencia en materia de gestión. Por tanto, evidentemente, los TEA son órganos administrativos pero a los que está encomendada la función de resolución de reclamaciones que se susciten contra la gestión para la liquidación y recaudación (art. 90 LGT). *No se puede olvidar que en el marco de las reclamaciones económico administrativas la Administración viene a situarse en pie de igualdad con los interesados, para promover el recurso de alzada cuando proceda o el extraordinario de revisión si llegara a darse alguno de los casos del artículo 171 del RPREA y ello es así porque en toda reclamación económico administrativa se realiza, con posterioridad a la emisión del acto de gestión, un examen del mismo, que deja en principio suficientemente garantizada su corrección.*

Ciertamente la revisión de actos tributarios en vía administrativa (arts. 153 a 171 , ambos inclusive) sistemáticamente se ubica en el Cap. III dentro del Título III de la LGT, Título que se refiere a la gestión tributaria. Por ello en el marco de la gestión tributaria liquidación y recaudación, la revisión de los actos administrativos puede ser: a) de oficio "ex" arts. 153 y 154 de la LGT ; b) por los Tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativa vía recurso de lesividad "ex" art. 159 LGT ; c) por la propia Administración en resolución de recursos de reposición "ex" art. 160 LGT ; y d) por los TEA en resolución de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra dichos actos "ex" art. 163 y ss. de la LGT . Lo que parece indicar que son cauces diferentes y diferenciados que no admiten la acumulación de unos y otros, de suerte que el cauce elegido excluye los restantes.

En principio esta ubicación sistemática nos podría sugerir que la revisión de los actos administrativos en materia tributaria vía recurso de lesividad está prevista únicamente en el marco de la gestión tributaria y que no puede trasvasarse respecto de los actos que los TEA dicten en el ejercicio de las facultades de revisión que tienen encomendadas en el marco de las reclamaciones económico administrativas, y *de ahí las específicas vías de impugnación y de revisión de las resoluciones de los TEA que al efecto se establecen en el RPREA, ya que junto con la impugnación directa en vía Contencioso-Administrativa de las resoluciones de los TEA dictadas en única o segunda instancia (art. 119-3 y 4 RPREA), y el recurso de alzada contra las dictadas en primera instancia*



(arts. 119 y ss. RPREA), está previsto un recurso extraordinario de revisión contra resoluciones de los TEA que sean firmes (arts. 127 y 120 del RPREA). Por ello, procede plantearse si cuando la resolución estimatoria del TEA ha devenido firme y para eludir los estrechos cauces del recurso extraordinario de revisión, se articula otra vía de ataque, la del recurso de lesividad.

En este marco caben dos posibilidades interpretativas. La más restrictiva en el sentido de interpretar la expresión del art. 159 de la LGT cuando alude a que "fuera de los casos previstos en los arts. 153 a 156" no como referido el recurso de lesividad frente a actos que no sean de gestión sino a actos de gestión pero incursos en infracción no manifiesta (S. TS Sala de lo Contencioso-Administrativa Secc. 2ª, Pte. Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada "... pues el art. 159 de la LGT, reserva esta especial vía anulatoria, para los actos administrativos definitivos incursos en infracción no manifiesta"). O la más amplia de entender que tal expresión del art. 159 se refiere a actos resolutorios de reclamaciones económico administrativas en la medida que la revisión de oficio de los actos anulables por infracción manifiesta de Ley del art. 154 de la LGT sólo está prevista para los actos de gestión. Por otro lado la referencia a "actos" contenida en el art. 153 de la LGT con relación a la revisión de oficio de actos declarativos de derechos que sean nulos de pleno derecho abarca también las resoluciones de órganos Económico-Administrativos «ex» art. 56 RPREA RD 391/1996 y por la expresa prevención de este último.

La sentencia de esta Sala de 21 de enero de 2002, aún cuando resuelve cuestiones distintas a las tratadas en este recurso, se pronuncia en los siguientes términos:

La Ley General Tributaria siguió manteniendo la existencia de una «cuasi-jurisdicción» económico-administrativa y en base a ella reiteró en su artículo 166 .d) la legitimación de los Directores Generales del Ministerio de Hacienda a quienes corresponda la materia respectiva sobre que verse la reclamación, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinarios o extraordinarios.

Sin embargo, la Ley 39/1980, de 5 de julio (RCL 1980\1681 y ApNDL 8292), de Bases sobre procedimiento económico-administrativo, ley postconstitucional, abandonó en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 117. 5 de la Constitución (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875), que proclamó el principio de unidad jurisdiccional, la idea de que los Tribunales Económicos Administrativos ejercían una especial «cuasi-jurisdicción», denominada económico-administrativa.

El Texto articulado, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (RCL 1980\2857 y ApNDL 8293), el Reglamento de 20 de agosto de 1980 y el actualmente vigente de 1 de marzo de 1996 ya no han permitido a utilizar el vocablo jurisdicción, que ha sido sustituido por el de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

De igual modo, la Ley 34/1980, de 21 de junio (RCL 1980\1447 y ApNDL 6983), de Reforma del Procedimiento Tributario, derogó el procedimiento de los Jurados Tributarios que, como se sabe, dictaban a modo de «veredictos» sobre cuestiones de hecho, no susceptibles de recurso contencioso-administrativo, y por último la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio (RCL 1982\2029 y ApNDL 2977), modificó la legislación vigente en materia de contrabando y reguló los delitos e infracciones administrativas en la materia, derogando la tradicional jurisdicción penal especial de contrabando, atribuida a órganos del Ministerio de Hacienda, que pasó a ser jurisdicción ordinaria, limitando a sus justos términos (infracciones administrativas) la competencia de la Administración.

Ha desaparecido, pues, todo vestigio de competencias jurisdiccionales en su sentido estricto, conferidas a la Administración Tributaria, por ello la legitimación de los Directores Generales, del Ministerio de Hacienda, «et altri», para interponer recursos de alzada contra las resoluciones estimatorias, ha de ser examinada, como hacemos a continuación, desde la perspectiva del Derecho administrativo.

La Base Tercera, letra c), de la Ley 39/1980, de 5 de julio, citada, dispuso, en cuanto al recurso de alzada, que «las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos serán susceptibles de recurso de alzada, excepto en los asuntos de cuantía que reglamentariamente se establezca», sin mencionar a los Directores Generales, si bien el Texto articulado de dicha Ley de Bases, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y los sucesivos Reglamentos de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1980 y de 1 de marzo de 1996 han continuado confiriendo legitimación para recurrir en alzada a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, y a los Interventores Territoriales y después de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a sus Directores de Departamento de quienes dependa orgánica o funcionalmente la Oficina que haya dictado el acto recurrido en primera instancia, o a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables.

De todo lo expuesto se deduce a modo de conclusión que los Tribunales Económico-Administrativos, órganos de la Administración Pública dictan resoluciones (actos administrativos) que pueden ser obviamente



estimatorias, es decir declarativas de derechos a favor de los contribuyentes, que según el régimen administrativo general, no podrían ser anuladas por la propia Administración, sino que para conseguirlo tendría que declararlas lesivas e impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, como acontece con las resoluciones estimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central, no obstante, debido a la peculiaridad organizativa de la Hacienda Pública, en los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, la Administración tributaria, se escinde, a efectos del procedimiento de reclamaciones, en dos partes, una los Tribunales económico-administrativos, y otra, integrada en tres clases de órganos, las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración tributaria, ente público con personalidad jurídica propia, como órgano superior de la gestión tributaria, y los Organos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de impuestos del Estado cedidos, y por último los Interventores de Hacienda, como titulares de la función fiscalizadora de los actos económicos de la Hacienda Pública, y *en esta consideración de «partes» procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los TT EE AA) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas «partes», del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas debe ser absoluto*, en evitación, como ha ocurrido en el caso de autos en el que varias resoluciones estimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid dictadas el 20 de junio de 1983, fueron recurridas en alzada, con ánimo anulatorio, por la Dirección General de Tributos el 2 de marzo de 1984, sin que, además, haya sido posible conocer la fecha exacta en que este Centro Directivo recibió la copia de las resoluciones estimatorias recurridas".

Declaraciones las anteriores que debieron de llevarnos a acoger la tesis de la recurrente. El recurso de lesividad es un procedimiento extraordinario y excepcional, que sólo puede utilizarse una vez agotados los cauces normales que se ofrecen para la impugnación de las resoluciones de los TEAR, no cabe a la Administración elegir entre el preceptivo recurso de alzada y el de lesividad, obligatoriamente debe agotar el sistema ordinario y normal de recursos, y sólo entonces le cabe instar el recurso de lesividad. En este caso, interpuesto recurso de alzada y declarado extemporáneo por el TEAC, le estaba vedado deducir recurso de lesividad contra la resolución del TEAR.

En definitiva, según mi parecer, el recurso del Sr. Abogado del Estado debió ser desestimado y, por el contra, estimado el de la entidad demandada por los dos motivos opuestos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, junto con el voto particular, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.