



Roj: **STS 3459/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3459**

Id Cendoj: **28079130022021100326**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/09/2021**

Nº de Recurso: **5094/2019**

Nº de Resolución: **1143/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 3113/2019,**
ATS 1452/2020,
STS 3459/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.143/2021

Fecha de sentencia: 17/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5094/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 5094/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1143/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **5094/2019** interpuesto por la entidad **GRILSE, S. L.**, representada por la procuradora de los Tribunales doña María Belén Aroca Flórez y asistida por el letrado don Fernando Peña López contra la sentencia 281/2019, de 22 de mayo (ES:TSJGAL:2019:3113), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección Cuarta), dictada en el recurso contencioso administrativo 15300/2018, seguido contra resolución de fecha 23 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), desestimatoria de la reclamación económica-administrativa 15-07173-2016, formulada contra la anterior resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2014.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por la Abogada del Estado doña Belén Triana Reyes.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección Cuarta) dictó la sentencia 281/2019, de 22 de mayo (RCA 15300/2018), seguido, a instancia de la entidad ahora recurrente, contra resolución de fecha 23 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), desestimatoria de la reclamación económica-administrativa 15-07173-2016, formulada contra la anterior resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente al ejercicio 2014.

SEGUNDO. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

"1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por GRILSE, S. L., contra el acuerdo, de fecha 23 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, desestimatorio de la reclamación económica-administrativa 15-07173-2016, formulada contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT, sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

2. Sin imposición de las costas procesales".

2º. La sentencia se remitía a la anterior sentencia de la misma Sala de 14 de julio de 2017 (RCA 15575/2016) ---de la que reproducía en su Fundamento Jurídico Segundo--- los Fundamentos Jurídicos Primero y Segundo de aquella:

" SEGUNDO.- Referido el tema litigioso a la cuestión sobre deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora , es de significar que en sentencia de esta Sala, de 14 de julio de 2017, desestimatoria de recurso contencioso-administrativo seguido bajo el número 15575/2016 , se indicó lo siguiente en sus fundamentos de derecho primero y segundo:

<< PRIMEIRO.- O acto que se recorre é o acordo de 15.07.2016 do TEAR que rexeita a reclamación económico administrativa contra a denegación da rectificación da autoliquidación do I. Sociedades ano 2013: consideración dos xuros de mora coma gasto deducible. A AEAT e TEAR baséanse na sentenza do TS 25.02.2010 e na Resolución do TEAC de 07.05.2015.

SEGUNDO.- O recurrente sostén que a doutrina alegada non é de aplicación trala Lei 27/2014 (e tampouco coa vixencia da lei 4/2004 que neste cuestión ten idéntica redacción que a actual: art. 14). Compre indicar que a lexislación de aplicación ó presente caso, por razón temporais, é a Lei 4/2004, sen prexuízo de que poidamos ter en consideración - ós efectos interpretativos- a doutrina establecida coa lei actual. Como acontecía coa lei 4/2004, o art. 15.c) do LIS /2014 non fai referencia aos intereses de demora tributarios, e se ben parecería que o tratamento a darlle á cuestión debería ser idéntico, a cuestión -aínda que sexa paradoxal- non é así. Respecto diso, atopabámonos cunha doutrina contradictoria entre a DXT e o TEAC/TS. Tras a entrada en vigor da Lei



43/1995..., a DXT considerou repetidamente que os intereses de demora eran un gasto deducible. Reiterou esa cualificación en Consulta V4080/2015, do 21 de decembro de 2015 ..., na que considera que debe diferenciarse entre a natureza indemnizatoria destes intereses e a sancionadora, co que non atopa posible subsumir neste apartado do artigo 15 aos intereses de demora. Como tampouco pode subsumirlo en ningún outro, cualifica aos intereses de demora como gastos financeiros deducibles cos límites establecidos no artigo 16 LIS. TEAC: este último tribunal, baseándose na postura que o Tribunal Supremo (STS 24 de outubro de 1998 ...e de 25 febreiro 2010 ... negara coa vixencia da lei 61/1978 ..., o carácter deducible dos devanditos intereses, polo seu carácter de gasto non necesario, en Resolucións do 7 de maio de 2015 ..., e do 23 de novembro de 2010 (2263/2009) así o estableceu. Con anterioridade, o TEAC había vindo admitindo o carácter deducible dos devanditos intereses. A partir desas Resolucións, négase o seu carácter de gasto financeiro. Si considera deducibles os intereses derivados dos adiamentos e fraccionamientos do pago, que teñen devandito carácter. AEAT O 7 de marzo de 2016, a Subdirección Xeral de Ordenación Legal e Asistencia xurídica da AEAT emitiu un Informe (MIX 2016 903), chegando á conclusión de que está vinculado polo TEAC, xa que ademais hai doutrina reiterada. Nese sentido, distingue: a) Intereses derivados dunha liquidación nun procedemento de comprobación, NON DEDUCIBLES. b) Intereses suspensivos cando a Resolución confirma a liquidación practicada (art. 66 do Regulamento de revisión): DEDUCIBLES. c) Intereses suspensivos cando procede ditar unha nova liquidación (art. 26.5 LGT): Non serán deducibles desde que se produciu o incumprimento ata a primeira liquidación. A partir dese momento si son deducibles. A propia AEAT emitiu o 30 de marzo de 2016 o Informe A/2/14/16 aclarando que dita doutrina emítese para os exercicios aos que resulte de aplicación o TRLIS ... e a lei 43/1995 Por tanto, deixaba no aire a cuestión de cal sería o tratamento para os regulados pola Lei 27/2014 ... , na que non se aprecia ningunha diferenza de tratamento legal respecto do TRLIS ... neste punto. Posteriormente, a DXT emitiu a Resolución do 4 de abril de 2016, no sentido de que os intereses de demora son deducibles a partir da entrada en vigor da lei 27/2014, do Imposto sobre Sociedades, reiterando a doutrina emitida nas consultas mencionadas. E iso sobre a base de: 1) Que é a DXT a única competente para ditar normas interpretativas de obrigado cumprimento, 2) Que cambiou o concepto de gasto deducible tras a aprobación da lei 27/2014, nunha maneira que afecta a este concepto, ao declarar expresamente a non deducibilidade os gastos derivados de actuacións contrarias ao ordenamento xurídico. Por tanto, declara compatible esta cualificación coa Resolución do TEAC do 7 de maio de 2015, que viñan referidos aos exercicios en que aínda non estaba vixente dita lei. Por tanto, en conclusión, os intereses de demora, segundo a doutrina administrativa: -Non son deducibles no IS para os períodos en que se aplique o TRLIS 4/2004 e a lei 43/1995 -Si son deducibles no IS para os períodos en que sexa de aplicación o LIS/2014. Respecto dos intereses de demora correspondentes a exercicios anteriores, como consecuencia dun erro contable, de acordo co artigo 11.3 do LIS serán deducibles no período impositivo en que se rexistren contablemente con cargo a reservas (DXT, consulta vinculante núm. V0603/16 de 15 febreiro... . Unha vez reflectida a cuestión non podemos senon indicar que este tribunal está suxeito á xurisprudencia do TS e coma se indica, nas STS 24 de outubro de 1998 ... e de 25 febreiro 2010 ... o TS negou que ós xuros de mora puideran considerarse un gasto deducible, e a motivación destas sentenzas é perfectamente aplicable ó caso de autos: Mailos reparos que á sentenza do 24 de outubro de 1998 opón a entidade recorrente, afirmando que non garda a identidade requirida respecto do caso que nos ocupa, o tenor da mesma, en cambio, impide compartir o parecer daquela nos termos nos que se formula. Así é a sentenza deixa sentado o que segue: "A tese vén coincidir coa xurisprudencia xa citada, pois tendo os intereses de demora unha función compensadora do incumprimento, polos contribuíntes, da súa obrigación de pagar a cota dentro do prazo fixado, e asumindo en definitiva tales intereses as características dunha modalidade indemnizatoria, esta natureza compensadora exclúe a pretensión do apelante de deducilos na súa declaración do imposto sobre sociedades, pois carecería de sentido que o ordenamento permitise minorar a compensación coa dedución que se pretende. Noutros termos, podemos establecer as seguintes afirmacións: a) Os intereses financeiros son deducibles como gastos necesarios. b) Os intereses derivados do fraccionamiento ou adiamento do pago dos tributos son deducibles, como consecuencia do pacto coa Facenda Pública, que leva tal adiamento. c) Os intereses de demora non son deducibles, pois teñen carácter indemnizatorio e non poden considerarse nin gasto necesario nin tampouco que deriven dun pacto coa Facenda Pública". Non se cuestiona a natureza indemnizatoria dos intereses de demora, nin a súa función compensadora do incumprimento dunha obrigación. E é esta natureza compensadora a que ha de levarnos a coincidir coa sentenza referida, posto que se a función dos intereses de demora é compensar o tempo no que a Administración Tributaria non puido dispoñer das sumas que deberon ser obxecto de retención, de aceptarse o carácter de gastos necesarios, desaparecería a función chamada a cumprir por estes intereses, pois a dedución como gasto tería por efecto o descompensar a situación que precisamente trata de corrixir os intereses de demora. A tese presente na sentenza do Tribunal Supremo referida, na sentenza de instancia obxecto deste recurso de casación e que acolle a Administración tributaria, fúndase en que non poden ter a consideración de gastos deducibles os intereses de demora, neste caso derivados dun acta de inspección, en tanto non son necesarios os gastos derivados dunha situación de incumprimento dunha norma. O que resulta acorde co principio xeral da non admisibilidade de que para obter ingresos sexan necesarios gastos que deriven dunha infracción de lei. Repugna ao principio de Xustiza, consagrado no artº 1 de a CE ... , que o autor dun



acto contrario ao ordenamento xurídico obteña un beneficio ou vantaxe do mesmo. Por iso, como orzamento primeiro e ineludible para determinar se un gasto é ou non fiscalmente deducible, esíxese que o gasto non estea prohibido normativamente ou que derive dun acto ilícito; de xeito que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente a deducibilidade fiscal do gasto se procede do incumprimento dunha norma, por prohibición ou por contravención. O dito, dada a lexislación en vigor ó tempo da liquidación do I.Sociedades obriga a rexeitalo recurso. ">>.

3º. La sentencia, aplicando el expresado criterio al concreto supuesto enjuiciado, según explica en su Fundamento Jurídico Tercero, procede a la desestimación del recurso contencioso administrativo expresándose en los siguientes términos:

" En aplicación del mencionado criterio jurisprudencial, no puede ser acogido el presente recurso en lo que atañe a los intereses moratorios y ello con independencia de que tal criterio se emitiese en relación a litigio al que le era de aplicación la normativa entonces vigente, anterior a la que aquí es de observar, siendo de tener en cuenta que la inviabilidad de aceptar como gasto deducible el procedente del incumplimiento de la norma, no se ve desvirtuada por la circunstancia de que la normativa aquí aplicable haya eliminado la necesidad del gasto como requisito para la deducibilidad, ya que no es de acoger la pretensión de que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo, criterio el mencionado que también fue aplicado en sentencia de esta Sala, de fecha 13 de marzo de 2019, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 15705/2017 PO y en definitiva, sin que los intereses de que ahora se trata sean asimilables a los intereses financieros o a los intereses derivados de fraccionamiento o aplazamiento de pago como consecuencia de pacto con la Hacienda Pública".

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada.

2. Igualmente, identifica como infringido 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 (TRLIS).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, al negar que los intereses de demora puedan tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS, poniendo de manifiesto la trascendental ruptura con la anterior regulación del IS introducida por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, pues "[...] no sólo implicó la superación de la mención a la [necesidad] del gasto (hasta ese momento requisito ineludible para su deducibilidad) desde el punto de vista de la redacción legal, sino que incorporó un nuevo paradigma en la mecánica de liquidación del [impuesto], toda vez que a partir del año 1996 la base imponible del tributo pasó a determinarse expresamente a partir del resultado contable, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad, y dejó de existir un precepto equivalente al artículo 13 de la Ley 61/1978 , que disciplinaba estrictamente las "partidas deducibles". En su lugar, la nueva regulación, fruto de la Ley 43/1995 y consolidada en el TRLIS, hizo recaer la deducibilidad de los gastos en un presupuesto previo, como es su debida contabilización, por lo que, con carácter general, todo gasto contable recibiría la consideración de fiscalmente deducible a excepción de que algún precepto de la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades estableciese lo contrario. Así resulta también en el caso del TRLIS, de acuerdo con su artículo 10.3. Todas las leyes del Impuesto sobre Sociedades posteriores a la Ley 61/1978 contienen un artículo dedicado a regular una serie de gastos fiscalmente no deducibles (art. 14 en el TRLIS), pero ninguno de esos preceptos sobre gastos no deducibles ha incluido los intereses de demora derivados de liquidaciones administrativas entre los gastos específicamente no deducibles, a diferencia de lo ocurrido con otros componentes de la deuda tributaria como los recargos, o con conceptos de naturaleza punitiva como las sanciones, cuya deducibilidad quedó expresamente excluida por disposición legal (art.14 TRLIS)".

4. Considera la entidad recurrente que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya que la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 14 TRLIS contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA)], citando a tal efecto, como resoluciones judiciales de contraste, las sentencias dictadas por otras las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Tribunales Superiores de Justicia, y poniendo de manifiesto que la sentencia impugnada establece una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LRJCA], dado que: "la controversia acerca de la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en períodos impositivos durante los cuales se encontraba vigente el TRLIS continúa suscitando una ardua polémica interpretativa entre diversos Tribunales Superiores de Justicia e incluso entre sedes distintas del mismo Tribunal". Por ello, concluye señalando que concurre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LRJCA, toda vez que la sentencia discutida aplica normas en las que se sustenta el fallo sobre las que no existe jurisprudencia, al no existir pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto de si procede



atribuir el carácter de partida deducible, o no, a intereses de demora liquidados en relación con períodos a los que resultase aplicable el TRLIS.

5. Mediante auto de 12 de julio de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

6. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 14 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1452A), acordando:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 3071/2019 preparado por Grilse, S.L., contra la *sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso nº 15300/2018*.

2º) *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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*.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) *Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto*".

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el recurso de casación interpuesto —mediante escrito en el que se observan los requisitos legales—, señala la entidad recurrente como norma que consideraba infringida por la sentencia impugnada el artículo 14 TRLIS.

Con la finalidad de acreditar la citada infracción, la recurrente realiza un exhaustivo recorrido histórico partiendo de lo establecido en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, así como en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, bajo cuya vigencia, según expresa, la Dirección General de Tributos (DGT) se pronunció reiteradamente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, al igual que acontece en la actualidad con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, insistiendo en la reiteración de pronunciamientos del citado organismo en el sentido expresado.

Pone de manifiesto el cambio de criterio que tuvo lugar mediante la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015, pese a lo cual la DGT continuaría con su reiterado criterio. Por su parte, la AEAT, a través de informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección, de 7 de marzo de 2016, concluyó en el sentido de que tales intereses " *no son partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS, en aplicación de la doctrina vinculante del TEAC (Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 [R.G. 01967/2012])*".

La recurrente igualmente destaca las contradicciones existentes en la jurisprudencia de los distintos Tribunales Superiores, así como el respaldo pretendido por la Sala de instancia en las SSTs de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, pero que, según expresa, interpretaron una normativa anterior y radicalmente distinta a la aplicable al supuesto de autos. Por ello, en el diferente contexto normativo en que se pronunció el Tribunal Supremo el elemento de necesidad del gasto de los intereses de demora, como requisito para su deducibilidad, se muestra determinante en las conclusiones alcanzadas en las referidas SSTs. Destaca que el citado sistema de determinación de la base imponible se alteró desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995 y, dicho cambio continuó en el TRLIS, donde ya no se exige el carácter necesario del gasto para su deducibilidad, sino que toma como punto de partida para cuantificar la renta imponible, el resultado contable, que sólo podrá ser corregido en aquellos casos previstos al efecto en la propia normativa reguladora del impuesto, habiéndose hecho de este cambio se hace eco el Tribunal Supremo en su STS de 19 de diciembre de 2003 (RC 7409/1998).

Expone los requisitos para la deducibilidad discutida conforme al TRLIS (gasto justificado, contablemente registrado en el ejercicio que corresponde a su imputación temporal, y que no quede excluida por algún precepto del TRLIS), y destaca que, por ello no resulta posible negar el carácter deducible de los intereses de



demora acudiendo al concepto de *gasto necesario*, en el que se apoyaban las dos SSTs que, en opinión de la Sala de instancia, forman el criterio jurisprudencial que le impidió estimar el recurso, sin que, por otra parte, resulte fundado negar esa deducibilidad sobre la base del menoscabo que sufriría su función compensadora, si se admitiese, pues la razón última de este argumento también se encuentra en el carácter necesario del gasto, habiéndolo así expuesto la STS de 25 de febrero de 2010, y, habiéndolo apuntado con anterioridad la STC 76/1990, de 26 de abril.

Igualmente rechaza la argumentación de la sentencia de instancia relativa a que los intereses de demora deben ser considerados gasto no deducible por cuanto la deducibilidad conlleva un beneficio del que no debe disfrutar el autor de un acto contrario al Ordenamiento jurídico. A tal efecto la recurrente destaca que tal deducibilidad no constituye beneficio alguno, sino el tratamiento ordinario de cualquier gasto contable al que la Ley no despoja de su inicial condición de deducible, y que los intereses de demora no son gastos contrarios al Ordenamiento jurídico, sin que ninguna regulación del IS haya atribuido carácter deducible a los gastos contrarios al Ordenamiento jurídico, citando al efecto la Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016, y señalando que resulta clarificador que *"el legislador haya excluido expresamente de los gastos deducibles a las sanciones, que son la consecuencia más directa e inmediata de un comportamiento culpable dirigido al incumplimiento de la norma, mientras que no ha previsto la exclusión de los intereses de demora, cuya naturaleza no es sancionadora, sino indemnizatoria, y que no necesariamente proceden de un incumplimiento culpable de la norma. Si la pretensión del legislador hubiera sido la de excluir de deducibilidad a los intereses de demora, hubiera sido más razonable que los incluyese expresamente dentro de la relación de gastos no deducibles prevista en el artículo 14 del TRLIS, como sí hizo con las sanciones y con los recargos"*.

2. En su escrito de oposición la representación estatal comienza sosteniendo en su escrito de oposición que de la circunstancia de que los intereses de demora no están expresamente contemplados en la relación de gastos que no son fiscalmente deducibles que contenía antes el artículo 14 TRLIS y que recoge ahora el artículo 15 LIS, no cabe automáticamente deducirse que lo sean, como pretende la parte recurrente.

Sostiene que a la luz de los artículos 12.1 LGT y 3.1 CC, las normas se han de interpretar preferentemente de acuerdo con su espíritu y finalidad y, atendiendo a esta interpretación teleológica, no puede ignorarse que el concepto mismo de gasto deducible comporta que los gastos hayan sido realizados para la obtención de los ingresos y en el caso de los intereses de demora, dada su naturaleza, no se da esta circunstancia.

Hace hincapié en que resulta innegable que el principio de correlación entre ingresos y gastos inspira la regulación del Impuesto de Sociedades, tanto en la LIS actual, como antes en el TRLIS y también en la LIS 1995, aunque no se enuncie ya de forma terminante. El principio de correlación de ingresos y gastos, ha informado tradicionalmente la configuración del tributo, tanto a la hora de definir los gastos deducibles, como al establecer el momento de imputación temporal de ingresos y gastos. Se encuentra ínsito en la regulación del Impuesto, cuya finalidad es el gravamen de la renta de las sociedades (artículo 1 TRLIS y actual LIS) y se ve claramente reflejado en el artículo 19.1 TRLIS [actual artículo 11.1 actual LIS] cuando dice que: *"Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro", pero, añade, "respetando la debida correlación entre unos y otros"*.

Se explicita también este principio en el artículo 14.1.e) TRLIS [artículo 15.e) actual LIS] cuando, si bien dicen que no serán deducibles en el Impuesto, los donativos y liberalidades, excluyen lógicamente, los correlacionados con los ingresos.

El principio de correlación de ingresos y gastos, del que debe resultar que no sean deducibles los gastos que no tengan relación con la obtención de ingresos, sigue vigente más allá de la superación del requisito de "necesidad" del gasto en que se plasmaba en la legislación anterior a 1995. Señala que este punto de vista se refleja, por ejemplo, en la STS de 9 de diciembre de 2003, recurso de casación 7409/1998, que, tras hacer un recorrido histórico en torno a la evolución legislativa del concepto de gastos deducibles, dijo: *"Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de 'gasto contable', que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de gastos necesarios"*.

Añade que las ideas expuestas sobre vigencia del principio de correlación de ingresos y gastos y la necesidad de que los gastos vayan dirigidos a la obtención de ingresos, se ven reflejadas en otras sentencias de esa Sala y Sección como las de SSTs 22 de mayo de 2015, RC 202/2013; 12 de febrero de 2015, RC 2859/2013; 21 de noviembre de 2013, RC 4031/2011; 9 de febrero de 2012, RC 1801/2008; 20 de junio de 2012, RC 3421/2010, 26 de octubre de 2012, RC 4724/2009.



Asegura que las propias normas tributarias dejan claro que el resultado contable sirve, efectivamente, para determinar la base imponible del impuesto, pero con las correcciones que ellas mismas establecen. Por ejemplo, en el caso concreto de los gastos deducibles, la LIS en su exposición de motivos, explica como algunas de las novedades que introduce en esta materia suponen que la norma fiscal se separa de la contabilidad. Y ello ocurre también en este supuesto, en el que los intereses de demora se contabilizan como gasto, pero ninguna relación guarda con la obtención de los ingresos.

Mantiene que los intereses de demora que tienen que pagar a la Administración las personas jurídicas a resultas de procedimientos tributarios de inspección o comprobación, no son gastos dirigidos a la obtención de sus ingresos, ni guardan relación con éstos. Antes, al contrario, son consecuencia directa del hecho de no haber cumplido dichas entidades, en tiempo y forma, sus obligaciones con Hacienda. A este respecto, distingue los supuestos en que los intereses tienen una función eminentemente financiera (como, por ejemplo, cuando se pide un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, en los que han de considerarse como gasto financiero, necesario y deducible) de los casos en los que existe un incumplimiento tributario -que nunca debió cometer el contribuyente- y por tal incumplimiento se han de abonar tales intereses.

Admite que los intereses de demora en estos supuestos, tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que se dirigen a compensar el coste financiero que para la Administración supone no haber cobrado cuándo y cómo debía. Así lo ha declarado, por ejemplo, la STS de 5 de julio de 2016, RC 2304/2015. Ello, sin embargo, no quiere decir que los intereses de demora deban ser considerados como gastos financieros asociados a la obtención de ingresos que por esta circunstancia sí son deducibles, toda vez que una cosa son los gastos financieros y otra distinta, la compensación del coste financiero.

Señala que la misma naturaleza indemnizatoria que tienen los intereses de demora, es la que tienen los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración regulados en el art. 27 LGT, que sí se mencionan expresamente como no deducibles, tanto en el art. 14 TRLIS, como en el art. 15 actual LIS y que, en los casos previstos en el precepto, engloban dichos intereses. Por ello, como han dicho las RRTEAC de 7 de mayo de 2015, de 12 de enero de 2017 y de 4 de diciembre de 2017, sería incoherente que no sean deducibles los recargos y sí lo sean los intereses de demora, cuando el recargo lo que pretende, precisamente, es incentivar el cumplimiento voluntario, aunque sea tardío y absorbe los intereses.

Más aún, como también razona el TEAC, la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los casos, previstos en el art. 27 LGT, en que los recargos no absorben los intereses de demora siendo compatibles ambos, con lo que *"una misma conducta se vería corregida con un componente 'no deducible' y otro 'deducible'..."*. A lo que cabe todavía añadir otro argumento más general esgrimido también por el TEAC cuando destaca que admitir la deducibilidad de los intereses de demora, liquidados tras un procedimiento de comprobación *"produciría verdaderas inequidades e iniquidades, incompatibles con la existencia del sistema tributario justo que la Constitución preconiza"*.

Señala la Abogacía del Estado que, en contra de lo que sostiene la recurrente, su tesis se ve reforzada en la LIS 2014, cuando incluye entre los gastos no deducibles [art.15.f)]: *"Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"*, genérica expresión en la que tienen perfecta cabida los intereses de demora que ahora nos ocupan por derivar, como se viene razonando, de un incumplimiento o cumplimiento incorrecto, contrario al ordenamiento jurídico, de las normas tributarias. En este sentido, frente a lo que esgrime la contraria, la contravención del ordenamiento jurídico no supone necesariamente la existencia de una infracción tributaria ni, por tanto, una respuesta sancionadora de la Administración. Es claro que los intereses de demora no tienen carácter punitivo o sancionador. Y, si en sí mismos, al margen de toda otra consideración, no son un acto contrario al ordenamiento jurídico, partiendo de todas las consideraciones realizadas, sí son consecuencia de actuaciones del contribuyente no conformes con el ordenamiento en el sentido de haber dado lugar a un incumplimiento parcial o tardío de sus obligaciones tributarias.

Finalmente, en cuanto a los intereses suspensivos, sostiene, ex art. 26.2.c) LGT, que presuponen un previo acto administrativo impugnado (liquidación o sanción), por lo que también cabe descartar su vinculación con la obtención de ingresos por parte de las sociedades y, por tanto, la correlación con dichos ingresos que está en el núcleo del concepto mismo de gasto deducible según todo lo ya dicho.

QUINTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 26 de marzo de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 18 de mayo de 2021, fecha en la que no pudo tener lugar su celebración por fallecimiento del Magistrado designado ponente, don Ángel Agualló Avilés, siendo nuevamente señalado, por providencia de 14 de junio de 2021, para la audiencia del día 7 de septiembre de 2021, asumiendo la ponencia el Magistrado don Rafael Fernández Valverde, con el resultado que ahora se expresa.



SEXTO. En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado ante ella, a la confirmación de la resolución del TEARG que, por su parte, había desestimado la reclamación económico-administrativa 15-07173-2016, formulada contra la resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT, sobre liquidación por IS del ejercicio 2014.

La controversia se centra en la regularización practicada por la Inspección tributaria, en relación con el impuesto y ejercicio expresados, como consecuencia del acta suscrita el 21 de junio de 2016, en la que no se admite la calificación como partida deducible que la entidad recurrente había atribuido a unos intereses de demora liquidados en una inspección realizada en el ejercicio 2014, y que había sido formalizada el 17 de noviembre de 2014 mediante la suscripción de un acta con acuerdo. En concreto, y como consecuencia de la citada regularización practicada en el ejercicio 2014, resultaron unos intereses de demora (por importe de 214.842,82 euros) que la Sociedad consideró como partida deducible en el IS de 2014. El acta extendida el 21 de junio de 2016 regulariza esa consideración de los intereses de demora como partida deducible, no permitiendo su deducción, criterio que es confirmado por el Acuerdo de liquidación de 31 de octubre de 2016, del que resulta una deuda a ingresar de 67.679,90 euros, correspondiendo 64.452,85 euros a cuota tributaria y 3.227,05 euros a intereses de demora.

El citado Acuerdo es confirmado tanto por la resolución del TEARG como por la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia impugnada.

En concreto, la cuestión que se suscita en este recurso de casación 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".

SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional: Remisión a la sentencia 150/2021, de 8 de febrero, dictada en el recurso de casación 3071/2019 y las que la han seguido.

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea es similar al que se ha suscitado otros recursos admitidos a trámite por AATS de la Sección Primera de la Sala, y ya resueltos a partir de la sentencia expresada.

En concreto, la Sala ha dictado las siguientes sentencias:

- a) STS 150/2021, de 8 de febrero (RC 3071/2019, ES:TS:2021:433) que había sido admitido por ATS de 16 de enero de 2020 (ES:TS:2020:231A).
- b) STS 458/2021, de 30 de marzo (RC 3454/2019, ES:TS:2021:1233), que había sido admitido por ATS de 28 de octubre de 2019 (ES:TS:2019:11112A).
- c) STS 591/2021, de 29 abril (RC 463/2020, ES:TS:2021:1810), que había sido admitido por ATS de 28 de mayo de 2020 (ES:TS:2020:3350A).
- d) STS 629/2021, de 5 de mayo (RC 558/2020, ES:TS:2021:1815), que había sido admitido por ATS de 28 de mayo de 2020 (ES:TS:2020:3333A).
- e) STS 877/2021, de 17 de junio (ES:TS:2021:2572) que había sido admitido por ATS de 5 de noviembre de 2020 (RC 1333/2020, ES:TS:2020:10265A).

La cuestión suscitada 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.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala, en las sentencias expresadas, debiendo remitirnos a la primera de las citadas (STS 150/2021, de 8 de febrero, RC 3071/2019), cuya doctrina reproducimos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

"TERCERO. - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*



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

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

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".

TERCERO.El criterio de la Sala. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LRJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia de 8 de febrero de 2021, que hemos reproducido.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento tercero en el sentido siguiente:

"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".

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

En consecuencia, de conformidad con la anterior doctrina resulta procedente que declaremos haber lugar al recurso de casación planteado por la entidad recurrente, casando y anulando la sentencia de instancia, y, con estimación del recurso contencioso administrativo deducido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección Cuarta), dictada en el recurso contencioso administrativo 15300/2018, seguido contra resolución de fecha 23 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), desestimatoria de la reclamación económica-administrativa 15-07173-2016, formulada contra la anterior resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2014, y ello, por cuanto la fundamentación y fallo de la citada resolución y de la misma sentencia no resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al no haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

QUINTO. 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 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1º. Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia.



2º. Haber lugar al recurso de casación **5094/2019** interpuesto por la entidad **GRILSE, S. L.**, contra la sentencia 281/2019, de 22 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección Cuarta), dictada en el recurso contencioso administrativo 15300/2018, en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014.

3º. Casar y anular la citada sentencia.

4º. Estimar el recurso contencioso administrativo 15300/2018, seguido contra resolución de fecha 23 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), desestimatoria de la reclamación económica-administrativa 15-07173-2016, formulada contra la anterior resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sobre liquidación por Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014; resolución que anulamos por ser contraria al Ordenamiento jurídico.

5º. 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDO