

El Tribunal Supremo considera fiscalmente deducibles los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas bajo el TRLIS y restringe la interpretación del art.15 LIS sobre gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Juan Cobo de Guzmán
Socio de Tributación de Empresas EY

Introducción

El Tribunal Supremo acaba de confirmar la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria en un supuesto de hecho en que resultaba de aplicación el art. 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, desliza importantes comentarios en relación con la correcta intelección de la letra f) del artículo 15 de la LIS actualmente vigente que, si bien no forman parte de la *ratio decidendi* del fallo jurisdiccional, sí pueden ser considerados relevantes *obiter dicta*, con profundas consecuencias, por ejemplo, sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores.

Antecedentes

Introducción al objeto de debate

La cuestión de la deducibilidad de los intereses de demora liquidados por la Administración en sus procedimientos de comprobación ha adquirido en los últimos años rabiosa notoriedad por las dudas que se han planteado, dada la existencia de decisiones administrativas y judiciales discrepantes, aderezadas con la publicación de informes de distintos organismos de la Administración, la DGT y el Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dirigidos a aclarar el criterio que debe aplicar la Administración en esta cuestión.

Respecto a la doctrina administrativa y judicial, el hito principal lo constituyen las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, rec. 10396/2004, y de 24 de octubre de 1998, rec. 5785/1992, que, en aplicación de la Ley 61/1978 declararon el carácter no deducible de los intereses de demora contenidos en liquidaciones administrativas.

En ambas sentencias, se declaró que los intereses de demora no tienen una naturaleza sancionadora, sino que tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria. Para el Tribunal Supremo "(...) *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*" y añadía el argumento de 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 artículo 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el*

gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; 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».

No obstante, lo que se discute es si este criterio jurisprudencial puede ser extendido más allá de la vigencia de la normativa que aplicaron, la Ley 61/1978, y alcanzar también a la regulación posterior, desde la Ley 43/1995 a la actual Ley 27/2014, pasando por el Texto Refundido (TRLIS) en vigor desde 2004 hasta 2014.

Normativas

La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, establece a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, en el artículo 10.3, que la base imponible estará constituida por el resultado contable con las correcciones que estén contempladas en la propia ley; y dentro de esas correcciones el artículo 15 relaciona los supuestos que no se admiten como gastos deducibles, entre los que no aparecen expresamente mencionados los intereses de demora.

La normativa anterior, constituida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del IS (TRLIS de 2004) y, antes de esta, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (LIS de 1995) contemplaba de la misma forma, a través de la remisión al resultado contable y de la relación de gastos no deducibles en el artículo 14 de la ley, sin que al igual que en la Ley actual se mencionara expresamente dentro de estos a los intereses de demora.

En cambio, en la regulación previa, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no existía esa remisión general al resultado contable, sino que la base se determinaba por diferencia entre los ingresos computables y las partidas deducibles, que se enumeraban en el artículo 13 de la ley, señalándose también las no deducibles en el artículo 14. Lo fundamental para esta norma es que el gasto se tenía por deducible siempre y cuando se tratase de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos.

Pronunciamientos administrativos discrepantes: DGT vs TEAC

La DGT, en consultas reiteradas, se ha inclinado por considerar deducibles los intereses de demora, tanto con la LIS de 1995 (Consultas de 23 de diciembre de 1997, núm. 2669/1997 y de 13 de mayo de 2004, núm. 1226/2004) como con el TRLIS de 2004 (Consulta de 27 de marzo de 2015, V0989/2015) y con la Ley actual (Consultas de 21 de diciembre de 2015, V4080/2015 y de 15 de febrero de 2016, V0603/2016).

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, el criterio mantenido por ese Centro Directivo es que los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico.

El TEAC, al contrario que la DGT, sí modificó su criterio a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010. En un principio se había manifestado claramente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, incluso en relación con la Ley 61/1978, pudiéndose citar las Resoluciones de 25 de octubre de 2007, R.G. 3103/2005 y 30 de marzo de 2006, R.G. 2152/2003. Sin embargo, este criterio fue revisado como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, considerando aplicable la doctrina que contenía también a la normativa posterior a la Ley 61/1978, por lo que el TEAC pasó a negar la deducibilidad de los intereses de demora. Así, en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, R.G. 2263/2009 modifica su criterio como consecuencia del pronunciamiento del TS, para acabar negando su deducibilidad. De igual modo, la Resolución de 7 de mayo de 2015, R.G. 1967/2012.

Ante esta contienda, con tremendas repercusiones prácticas pues los criterios -en este caso contrarios- de ambos órganos -DGT y TEAC- vinculan a los órganos de aplicación de los tributos, la AEAT reaccionó publicando un informe dirigido a aclarar la aplicación en sus actuaciones de comprobación de uno u otro criterio. Así, este Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de 7 de marzo de 2016, se alinea con el criterio de no deducibilidad sostenido por el TEAC. No obstante, en

relación con los intereses suspensivos el informe concluye que deben estimarse deducibles. El citado informe resultaba exclusivamente aplicable a los intereses de demora devengados al amparo de la Ley 43/1995 y del TRLIS de 2004.

Casi un mes después, el 4 de abril de 2016, la DGT publicó una Resolución en la que confirmaba su criterio a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, apoyándose en la normativa contenida en la Ley 27/2014 y manifestando que no existía contradicción entre la doctrina del TEAC y la mantenida por la misma DGT en sus consultas vinculantes, pues se proyectan sobre normativas diferentes: aquella sobre la normativa anterior a la Ley 27/2014 y el criterio de la DGT sobre la normativa actualmente vigente.

Por tanto, hasta el día antes de la existencia de este pronunciamiento del TS, los puntos sobre los que no existía fricción eran los siguientes:

- ▶ La jurisprudencia ha dejado sentado que antes de la reforma del impuesto de 1995, con la Ley 61/1978, los intereses de demora liquidados por la Administración no eran deducibles en el IS.
- ▶ Por otro lado, con la ley actual del IS los gastos por intereses de demora son deducibles, pues así lo ha interpretado la DGT con carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria.

Entre una y otra normativa, el periodo que abarca desde 1996 a 2014, en el que la regulación básica del impuesto estaba constituida primero por la LIS de 1995 y después por el TRLIS de 2004, se mantenía la duda - que ahora el TS despeja- pues tanto el TEAC como diversos Tribunales Superiores de Justicia sostenían que los intereses de demora registrados como gastos en ese periodo no son fiscalmente deducibles.

Sentencia del TS de 8 de febrero de 2021, rec. 3071/2019

Supuesto de hecho

La Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de La Coruña dictó acuerdo de liquidación referente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, por el que se deniega la deducibilidad de los intereses de demora derivados de un acta de disconformidad incoada

el 12 de febrero de 2010, así como los intereses suspensivos devengados mientras se tramitaba el recurso administrativo y posterior judicial, que el contribuyente había instado contra el acuerdo de liquidación, confirmado por la Audiencia Nacional en el año 2014 (ejercicio en que el contribuyente había procedido a contabilizar los intereses).

Disconforme con el criterio anterior el contribuyente presentó recurso de reposición, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia y recurso contencioso-administrativo ante el TSJ, que fueron sucesivamente desestimados siguiendo los diferentes órdenes los criterios ya comentados contenidos en la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010. En concreto, el TSJ de Galicia en su Sentencia desestimatoria señala 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, lo que a su vez excluye también la pretendida deducibilidad de los denominados intereses suspensivos, dada la vinculación de estos últimos con el retardo en la debida superación de la violación normativa en la que en su día incurrió la parte actora y sin que tales específicos intereses, con su singularidad de origen, sean asimilables a los que merezcan ser propiamente considerados como intereses financieros, o como intereses derivados de fraccionamiento o aplazamiento de pago como consecuencia de pacto con la Hacienda Pública»*.

La entidad recurrente preparó recurso de casación frente a la Sentencia que fue admitido por Auto de 16 de enero de 2020 delimitando la cuestión casacional a 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”; e identifica como norma

jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 14 del TRLIS.

Criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. *Ratio decidendi*

La Sala, tras exponer el objeto de la controversia y delimitar las posiciones de las partes enfrentadas, sostiene:

- ▶ Los intereses de demora tienen una función compensadora y carácter indemnizatorio. Por tanto, no tienen naturaleza sancionadora (lo que les excluye de la letra c) del art. 14 TRLIS).
- ▶ Tampoco son donativos o liberalidades puesto que no concurre «*animus donandi*» o de voluntariedad; al contrario, su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.
- ▶ El carácter financiero del interés de demora tributario se sostiene en el apartado 2 de la norma novena de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad y en la Resolución de 9 de febrero de 2016 de ese mismo Instituto, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.
- ▶ Los intereses de demora están correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.
- ▶ Los intereses suspensivos tienen también carácter indemnizatorio y se asimilan a los intereses de demora en general.
- ▶ La deducción de los gastos controvertidos está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, la Sala concluye 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 al amparo del TRLIS.

Precisamente esta ha sido también la conclusión alcanzada recientemente por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 8 de octubre de 2020, rec. 262/2018.

Obiter dicta: necesaria interpretación restringida del concepto “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”

La relevancia del pronunciamiento que comentamos no acaba aquí, pues en el fundamento jurídico tercero se contiene la siguiente consideración de la Sala que por su trascendencia reproducimos a continuación:

“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”.

Con estas afirmaciones se hace eco el Tribunal Supremo de la polémica existente en la actualidad sobre la interpretación expansiva dada a la letra f) del artículo 15 de la LIS vigente en cuestiones como la deducibilidad de la retribución de los administradores sin (o con deficiente) cobertura estatutaria.

En este sentido, recientemente el TEAC (Resoluciones de 08 de octubre de 2019, R.G. 5548/2018 y 17 de julio de 2020, R.G. 03156/2019) ha mantenido que las

retribuciones a los administradores -tanto si los administradores desempeñan funciones ejecutivas como si no- no son fiscalmente deducibles cuando no cumplan los requisitos establecidos en la normativa mercantil (en concreto, por el hecho de que dicha remuneración no conste prevista de forma expresa en los estatutos sociales) por ser “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”, cuya deducibilidad es impedida por la letra f) del citado precepto actualmente vigente.

Se inclina, sin embargo, el Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de febrero de 2021 por la defensa de una interpretación restrictiva del concepto.

Si bien se trata de argumentos *obiter dicta* que, precisamente por ser ajenos al proceso de argumentación del juez que conduce al fallo, no se ven alcanzados por el efecto de cosa juzgada ni pueden constituir doctrina jurisprudencial, no puede dejar de reseñarse su importancia a efectos de dar claridad sobre un concepto que está generando una fuente de conflictividad.

Cómo puede ayudar EY

La deducibilidad de los intereses de demora es una cuestión largamente conflictiva, estando en la actualidad pendientes de resolución incontables procedimientos administrativos y judiciales en la materia, en especial, en relación con los ejercicios comprendidos entre 1996 y 2014.

La Sentencia que aquí se comenta, sin votos particulares, debe ser alegada en dichos procedimientos, así como invocada en posibles impugnaciones de autoliquidaciones en las que el contribuyente haya podido dejar de deducir los intereses de demora contabilizados en el período antes citado.

EY Abogados cuenta con equipos de Procedimientos Tributarios y Tributación de Empresas, especializados en la materia para resolver cualquier duda al respecto, proporcionar soluciones y prestar su apoyo den la toma de decisiones.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Teresa González Martínez

MaríaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Juan Cobo de Guzmán

JuanAngel.CobodeGuzmanPison@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2021 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)