

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFL017904

INFORME de 7 de marzo de 2016, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria.

CUESTIONES PLANTEADAS

El objeto del presente informe es someter a análisis la posible deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, en adelante IS, de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

Relacionado con la cuestión anterior se plantea también la posible deducibilidad en el IS de los intereses de demora devengados tras la impugnación de la liquidación habiendo mediado suspensión de la ejecución de la misma.

DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE LIQUIDACIONES ADMINISTRATIVAS: DIFERENTES POSICIONES

La primera cuestión planteada en este informe ha recibido diferentes soluciones atendiendo fundamentalmente a la regulación que se hacía de los gastos no deducibles en las sucesivas Leyes del IS. Por este motivo trataremos de examinar los distintos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central, en adelante DGT y TEAC, en relación con dicha cuestión.

1. Posición de la DGT

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, exigía en el artículo 13 que para que un gasto fuera deducible en el IS tenía que ser **«necesario» para la obtención de los rendimientos**, por lo que tras entender que los intereses de demora de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria no tenían el carácter de necesarios, **la DGT concluía que no eran fiscalmente deducibles**¹.

Con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se modificó la regulación de las partidas deducibles y las no deducibles en la LIS. Así, desapareció el antiguo artículo 13 de la Ley 61/1978 que regulaba las partidas deducibles, y sólo se mantuvo un artículo 14 dedicado a los gastos no deducibles:

Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.*
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.*
- (...) e) Los donativos y liberalidades. (...)*

¹ Ver consulta de 20-02-1995

En definitiva, se eliminó de la Ley 43/1995 la mención expresa al requisito de **«necesariedad»** del gasto para poder entender que el mismo tenía carácter de deducible en el IS, lo que fue interpretado por la DGT como un cambio sustancial en relación con la deducibilidad de los intereses de demora derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria.

En este sentido, tras el cambio normativo la DGT entendió que la eliminación del requisito de **«necesariedad»** del gasto en la LIS, junto al hecho de que no se incluyeran expresamente los intereses de demora derivados de las liquidaciones de la Administración tributaria entre las partidas no deducibles del artículo 14 (actual artículo 15 de la Ley 27/2014), debía interpretarse en el sentido de que **dichos gastos pasaban a ser deducibles a la hora de calcular la base imponible del IS**. Así se desprende también de las contestaciones a las consultas que ha ido publicando la DGT desde entonces, de las cuales destacamos un grupo de ellas muy parecidas en su

escueta fundamentación y una última consulta donde la DGT argumenta de una manera más profusa su interpretación:

Dentro del primer grupo de consultas, tras analizar los gastos no deducibles incluidos en el artículo 14 de la LIS, la DGT concluyó que al no señalarse expresamente los intereses de demora en ninguna de las categorías allí relacionadas (los derivados de la contabilización del propio Impuesto, las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones), debían considerarse como deducibles. (Consulta 2271-03, de 16 de diciembre, y en el mismo sentido, consulta 1179-97 de 10 de junio y consulta 2669-97, de 23 de diciembre).

En la Consulta V4080-15 (21 de diciembre de 2015) la DGT continúa considerando deducibles los intereses de demora derivados de un acta de inspección. Para justificar dicha deducibilidad comienza mencionando su naturaleza indemnizatoria y no sancionadora: *«es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter indemnizatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda, sea del tipo que sea. Dicho carácter indemnizatorio se deriva, así, del interés de demora que se genera en un acta de la Administración tributaria, diferenciándose de la sanción que recae sobre dicho acta, cuya finalidad es estrictamente sancionadora»*.

Además, la DGT, con base 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 decimosexta del PGC, concluye que los intereses de demora deben calificarse contablemente como gastos financieros, lo que supone desde un punto de vista fiscal que no tengan la consideración de gastos derivados de la contabilización del IS ni de donativo o liberalidad, por lo que no podrían encuadrarse en la letra b) o e) del artículo 15 de la LIS.

Por último, la DGT tampoco entiende incluidos los intereses de demora en la letra f) del artículo 15 de la LIS, donde se hace referencia a los **«gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»**. Tal y como se dice en la contestación a la consulta, por «gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» entiende la DGT aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. *«En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora»*.

Por tanto, la DGT concluye que puesto que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gasto fiscalmente deducible.

2. Posición del TEAC

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, el TEAC ha venido defendiendo también la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración. Por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 30 de marzo de 2006 (R.G. 2152/2003 y R.G. 4462/2003), donde se entendió que la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los intereses de demora hace que respondan a los mismos fundamentos que los gastos financieros que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos.

Sin embargo, en su **Resolución de 23 de noviembre de 2010** (R.G. 2263/2009), el TEAC, a la vista de la STS de 25 de febrero de 2010 (n.º de recurso 10396/2004), que a su vez se hacía eco de la STS de 24 de octubre de 1998, modificó el criterio mantenido hasta el momento, pasando a negar la deducibilidad de los intereses de demora en el IS.

Dicho criterio ha sido reiterado por el TEAC en la **Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015** (R.G. 1967/2012), donde tras recoger el cambio de criterio contenido en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, reproduce y hace suyos los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010:

- El Tribunal Supremo admitió el carácter indemnizatorio de los intereses de demora, sin embargo negó su deducibilidad en tanto que la entidad no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determinaba su exigibilidad era la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que no se trataba de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos. Es esta misma naturaleza compensatoria la que utiliza el Tribunal Supremo para negar la deducibilidad de los mismos al entender que carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende. Es decir, 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 (Este argumento lo extrae de otra STS de 24 de octubre de 1998 (RJ 1998, 9496)).

- Resulta acorde con el principio general de 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.

En definitiva, el TEAC apoyándose en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, que se sirvió de la STS de 25 de febrero de 2010 para cambiar su criterio, reitera el criterio que confirma la no deducibilidad de intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Posición de la AEAT

La cuestión que se plantea en este momento es cómo proceder en un caso como éste en el que existen para un mismo supuesto dos pronunciamientos vinculantes para la AEAT, uno de la DGT y otro del TEAC, por lo que trataremos de determinar qué criterio debe aplicar la AEAT en sus actuaciones.

Debemos advertir que aunque los pronunciamientos de la DGT y del TEAC se refieren a intereses de demora derivados de actas de Inspección, entendemos que las conclusiones del presente informe son extrapolables a los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

El TEAC en Resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 (R.G. 04185/2014) dictada en unificación de criterio, teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 89, 239 y 242 de la LGT, viene a resolver dicha cuestión entendiendo que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos (también se desprende de lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LGT). En cambio, sí tienen carácter vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije el TEAC, como las Resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas en la Resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

La Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 01967/2012), consta publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC como doctrina al tratarse de criterio reiterado, por lo que si bien no cabe considerarla como jurisprudencia en los términos empleados por el artículo 89 LGT, no puede obviarse su carácter de doctrina administrativa vinculante, que en el presente caso se dicta con conocimiento de la interpretación de la cuestión por la DGT, puesto que las contestaciones a las consultas relativas a esta cuestión estaban publicadas en la base de consultas de la DGT.

En definitiva, el criterio reiterado del TEAC, de acuerdo con el artículo 239 y 242 de la LGT, tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria, no pudiendo la AEAT separarse del mismo, y debiendo entenderlo en el sentido de no admitirse la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

MENCIÓN A LOS INTERESES DE DEMORA CONSECUENCIA DE LA SUSPENSIÓN

1. Deducibilidad de los intereses suspensivos cuando la Resolución o Sentencia confirma la liquidación inicialmente practicada

Hasta ahora hemos estado haciendo mención a la posible deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, planteándose a continuación la duda de si las conclusiones que hemos recogido en el punto anterior son también predicables respecto de los intereses suspensivos cuando finalmente la Resolución o Sentencia confirma la liquidación inicialmente practicada, desestimando las pretensiones del contribuyente.

Aún cuando no aparece expresamente diferenciado en la normativa (se habla genéricamente de «intereses de demora», si bien en el caso de los suspensivos se le incluye la mención: «intereses de demora devengados durante la suspensión» (artículo 66 del Reglamento de Revisión)), creemos que debe entenderse el término «interés de demora» como un concepto genérico o amplio que incluiría las dos categorías de intereses antes mencionadas (intereses de demora derivados de la liquidación e intereses de demora devengados durante la suspensión).

Por su parte, las STS de 24 de octubre de 1998, STS de 28 de noviembre de 1997 y la STS de 25 de febrero de 2010, entre otras, recogieron una clasificación de la deducibilidad de los intereses que se ha mantenido hasta el presente:

«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.»

El problema surge porque en la clasificación de las STS, donde se trataba de establecer una doctrina general en materia de deducibilidad de intereses de demora, no se recoge expresamente la mención a los intereses suspensivos. Partiendo de la base de que entendemos que el Tribunal Supremo no quiso ignorar en su clasificación esta categoría de intereses de demora, debemos resolver en qué letra debería incluirse, es decir, si podrían encajar en la letra c) relativa a los intereses de demora de naturaleza indemnizatoria (contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación) o por el contrario sería posible encuadrarla en la letra b) relativa a los intereses de aplazamiento o fraccionamiento del pago, que tendrían naturaleza financiera.

La verdadera diferencia entre uno y otro consiste, además de la base sobre la que se calcula, en que mientras los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación gozan de una naturaleza indemnizatoria, pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario, los intereses suspensivos tienen un carácter financiero similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento. Esta similitud entre aplazamiento y suspensión obedece a que en ambos supuestos nos encontramos simplemente ante retrasos en el ingreso de un dinero que debía estar en poder de la Administración, lo que no es sino un crédito, siempre a petición del contribuyente y en su propio beneficio, en virtud del cual éste usa en su provecho un dinero que debía estar ingresado en el Tesoro Público.

se niega la deducibilidad fundamentalmente porque considera que se trata de «gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma», entendemos que no ocurre lo mismo en el caso de los intereses suspensivos en el que su fundamento y origen no es en sí el incumplimiento, aunque fuera éste el origen del acto cuya ejecución se suspende, sino la propia suspensión o «aplazamiento» del pago de dicho importe concedido por la Administración.

Por todo lo anterior, la naturaleza financiera de los intereses suspensivos, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma, nos permite concluir que los mismos son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

2. Deducibilidad de los intereses de demora del 26.5 de la LGT cuando ha mediado suspensión

En el punto 1 anterior se ha analizado la deducibilidad de los intereses de demora devengados por la suspensión cuando finalmente la Resolución o Sentencia confirma la liquidación inicialmente practicada, desestimando las pretensiones del contribuyente.

Pero puede ocurrir que la Sentencia o Resolución, entrando en el fondo del asunto, estime parcialmente las pretensiones del contribuyente, lo que obliga a anular la liquidación originaria y a dictar una nueva liquidación con la cuota que resulte de los pronunciamientos del tribunal y los intereses de demora, que se liquidarán desde la fecha que hubiera correspondido a la liquidación anulada hasta la fecha de la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la Resolución.

Cabe plantearse, por tanto, qué ocurre con la deducibilidad de esos intereses de demora derivados de lo establecido en el art. 26.5 de la LGT. La fecha de inicio de esos intereses será la misma que, de acuerdo con el art. 26.2 LGT hubiera correspondido a la liquidación anulada, normalmente, desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago. Y la fecha de fin de cómputo de los intereses será la fecha de la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la Resolución.

Por tanto, y aunque se trata de una única liquidación de intereses, en la misma se pueden diferenciar dos periodos. Así, hay un parte de los intereses que se deben al incumplimiento del obligado tributario, que ha supuesto que la Administración, tras el correspondiente procedimiento, haya practicado una liquidación. Esos intereses, conforme a lo señalado por el TEAC en su doctrina, no resultarían deducibles, ya que derivan el incumplimiento inicial del obligado tributario.

Una vez fijada la deuda se produce la impugnación de la misma con solicitud y concesión de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Se abre aquí un periodo de intereses que se asemeja a los suspensivos, en la medida en que la deuda ya está fijada y por el contribuyente se opta por suspenderla de acuerdo con las condiciones establecidas en la norma. Bien es cierto que al estimarse en parte las pretensiones del contribuyente esa deuda inicial se anula y se tiene que calcular una nueva cuota y los intereses sobre la misma. Pero el periodo de intereses que se inicia tras la primera liquidación se debe asemejar a los suspensivos a efectos de su

De los intereses liquidados sobre la nueva cuota, habrá una parte que no serán deducibles (desde que se produjo el incumplimiento por parte del obligado tributario hasta que se produce la liquidación administrativa en la que se corrige dicho incumplimiento). Los intereses devengados a partir de ese momento sí serán deducibles.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anterior extraemos las siguientes conclusiones:

1. Los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, de naturaleza indemnizatoria, 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)].

2. Los intereses suspensivos, debido a su naturaleza financiera, sí son deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS, equiparándose así a los aplazamientos.

3. En los casos que sea necesario dictar una nueva liquidación, en virtud del artículo 26.5 de la LGT, y hubiera mediado suspensión, los intereses de demora liquidados sobre la nueva cuota no serán deducibles desde que se produjo el incumplimiento por parte del obligado tributario hasta que se produce la primera liquidación administrativa en la que se corrige dicho incumplimiento. Los intereses devengados a partir de ese momento sí serán deducibles.

Madrid, 7 de marzo de 2016

Fuente: AEAT (07-03-16)