



EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL IS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, rec. de casación núm. 3071/2019, pone fin a la polémica generada en los últimos años en torno a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el Impuesto sobre Sociedades y considera que, tanto estos intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

SUPUESTO DE HECHO

La AEAT, en el seno de un procedimiento de inspección llevado a cabo a una sociedad, regularizó el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 y consideró gasto no deducible el importe de los intereses de demora derivados de un acta de disconformidad girada tras una liquidación que fue declarada conforme a derecho. La AEAT también rechazó la deducibilidad de los intereses suspensivos, al haberse acordado la suspensión del pago de la deuda tributaria mientras se tramitaba el procedimiento administrativo y judicial.

Contra dicha liquidación, el interesado interpuso recurso de reposición, primero, y reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, después, la cual fue desestimada mediante resolución de 28 de septiembre de 2017.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, el cual también fue desestimado por el TSJ de Galicia -en sentencia de 18 de marzo de 2019, rec. 15705/2017- argumentando, en síntesis, la imposibilidad de admitir la deducibilidad de un gasto que proviene de un incumplimiento de la norma, pues no puede acogerse la idea de que el actor de un acto contrario al ordenamiento jurídico se beneficie o aventaje del mismo.

Esta decisión del Tribunal fue recurrida en casación y resuelta en los términos que a continuación resumiremos.



DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en el fundamento de derecho tercero, siendo los razonamientos para declarar la deducibilidad de dicho gasto en el IS los siguientes:

- La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el **artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles.**
- **Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible.** En este sentido, realiza las siguientes consideraciones:
 - Los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto, naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS.
 - Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14) puesto que su pago no es voluntario sino, todo lo contrario, impuesto por el ordenamiento jurídico.
- Aunque la letra f) del artículo 15 de la ley vigente del IS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, el Tribunal supremo se pronuncia sobre ello. En este sentido, establece que **los intereses de demora constituyen una obligación accesoria**, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.

- Los **intereses de demora tienen carácter financiero**, según se desprende del apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC y de la resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- **Respeto del principio de correlación de ingresos y gastos.** Los intereses de demora están correlacionados con los ingresos, están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.
- Los **intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio**, puesto que su objeto también es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.
- La **deducción de los gastos controvertidos está sometida a los límites del artículo 20 del TRLIS** (art. 16 de la LIS).

CONCLUSIONES

El Tribunal Supremo declara que **los intereses de demora exigidos como consecuencia de un procedimiento de comprobación, así como los intereses suspensivos devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo, tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.**

Esta **doctrina es aplicable a los supuestos** acaecidos a partir de la Ley 43/1995.

La deducibilidad de los intereses de demora en los ejercicios en los que resulta de aplicación la vigente Ley 27/2014 no debería ser objeto de controversia por varios motivos:

- i. En primer lugar, porque existe doctrina de la DGT que ampara dicha deducibilidad y mientras esta no se modifique -por la propia DGT o por el TEAC- los órganos de la AEAT se encuentran vinculados a ella, por lo que dicho gasto no debería cuestionarse en el seno de un procedimiento.
- ii. En segundo lugar, porque aún en el hipotético caso en que esto ocurriera y el TEAC tuviera que pronunciarse sobre la posible inclusión en el artículo 15.f) de la LIS, el TS en esta sentencia ha dejado claro que los intereses de demora no pueden considerarse gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La doctrina sentada por el TS en esta sentencia debe ser aplicada a todos aquellos supuestos en los que las liquidaciones no hayan alcanzado firmeza por encontrarse en curso un procedimiento administrativo o judicial.

- iii. Por último, importa destacar de esta sentencia la interpretación que el Tribunal Supremo hace sobre el apartado f) del artículo 15 de la LIS, puesto que, aunque se trata de un obiter dicta, puede tener gran utilidad y trascendencia práctica en otros supuestos en los que la deducibilidad de un gasto está siendo cuestionado por considerarse “gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”. Tal es el caso de la reciente resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 en la que se deniega la deducibilidad en el Impuesto sobre sociedades de la retribución satisfecha a los administradores -consejeros delegados- por interpretarse que, al no cumplir las previsiones estatutarias que la normativa mercantil requiere- se trata de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Pues bien, a este respecto el Tribunal Supremo dice que el concepto “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” no puede equipararse sin más a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias y sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de esa expresión necesita ser acotada, evitando interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, como sobornos y otras conductas similares.