



AEDAF
SECCIONES

Impuesto
sobre Sociedades

LA DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

SUMARIO

RESUMEN EJECUTIVO	3
1. PLANTEAMIENTO	7
2. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	8
3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE LA AUDIENCIA NACIONAL	13
4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL	15
5. DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (CONSULTAS).....	17
6. INFORME DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AEAT DE 7 DE MARZO DE 2016 ...	18
7. RESOLUCIÓN INTERPRETATIVA DE LA DGT DE 4 DE ABRIL DE 2016 Y CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA DE 6 DE ABRIL DE 2016	20
8. ARGUMENTOS PARA DEFENDER LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE ACTAS	22
9. CONCLUSIONES.....	33

RESUMEN EJECUTIVO

1. Desde 1995, al menos, la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha permitido la deducción como gasto de los intereses de demora, incluso cuando se derivan de actuaciones de la inspección tributaria.

La deducción, como la de cualquier otro gasto, es coherente con la naturaleza económica (gasto financiero) y la finalidad jurídica (compensatoria, no punitiva) de los intereses de demora.

Durante estos más de veinte años el legislador ha tenido numerosas oportunidades de revisar este tratamiento fiscal, pero siempre ha mantenido una normativa que permite la deducibilidad. Esta opción del legislador, además, nos alinea con los proyectos de armonización del impuesto existentes en la Unión Europea.

- Con la anterior legislación (Ley 61/1978), que mantenía el conflictivo concepto de “*gasto necesario*”, fue polémica la deducibilidad de los intereses de demora. La polémica fue zanjada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que estableció como doctrina que los intereses de demora no podían considerarse como gasto necesario al derivar de un incumplimiento.
- A partir de la Ley 43/1995 se prescinde del concepto “*gasto necesario*”, la base imponible se determina a partir del resultado contable y los gastos no deducibles se especifican. En particular, se precisan los conceptos tributarios no deducibles relacionados con un incumplimiento (multas y recargos), sin incluir los intereses.
- La no inclusión de los intereses como gastos no deducibles es una voluntad clara del legislador, que tenía presente la polémica existente con la Ley 61/1978. El Gobierno rechazó incluir los intereses como no deducibles en el Proyecto de Ley (modificando el Anteproyecto) y durante la tramitación parlamentaria se rechazó por dos veces una enmienda que también lo pretendía.
- La deducibilidad de los intereses tiene apoyo, además en su calificación como gasto financiero por la normativa contable y en su naturaleza compensatoria y no punitiva conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional.
- Los intereses de demora no caben en ninguna de las categorías de gastos que la ley contempla como no deducibles (no son ni multas ni sanciones ni recargos, no son liberalidades...).
- Las leyes posteriores a la Ley 43/1995 (Texto Refundido de 2004 y nueva Ley 27/2014) han continuado con la misma línea en lo que toca a la deducibilidad de los intereses de demora.
- Durante muchos años, la Administración –al igual que los profesionales, los contribuyentes y la doctrina- aceptó de manera generalizada y pacífica la deducibilidad.

- La deducibilidad de los intereses de demora es una opción legislativa que nos alinea con las normativas más avanzadas (Reino Unido, Países Bajos, EEUU) y con las más recientes propuestas de armonización del impuesto en la Unión Europea (propuesta de la Comisión sobre base imponible consolidada común).
2. Hasta fechas recientes, el criterio administrativo ha sido favorable a la deducibilidad de los intereses de demora de manera clara, constante y general (Dirección General de Tributos, AEAT, Tribunales Económico-Administrativos).

Este pacífico panorama se ha quebrado tras los pronunciamientos de algunos órganos administrativos que han modificado su tradicional criterio favorable a la deducibilidad (resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 e informe del Departamento de Inspección de la AEAT de 7 de marzo de 2016).

Con el debido respeto, consideramos que estos nuevos criterios carecen de soporte legal adecuado, pues se basan en interpretaciones y jurisprudencia que se refieren sólo a la normativa anterior a 1995 y que resultan insostenibles con la normativa aplicable desde entonces.

Como, además, se trata de criterios restrictivos, su aplicación por los órganos de la Administración tributaria provocará previsiblemente una considerable litigiosidad, pues los ciudadanos se verán obligados a recurrir a los Tribunales de Justicia para que se reconozcan los derechos que la ley les otorga y la Administración les niega.

- En multitud de resoluciones de TEAs, contestaciones de la DGT e, incluso, comunicaciones del programa Informa de la AEAT, se ha venido aceptando constantemente durante muchos años la deducibilidad de los intereses de demora.
- El cambio en esta línea se produce como consecuencia de una Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (que retoma el criterio de una aislada resolución de 2010). El TEAC se limita a señalar que debe aplicar el criterio de no deducibilidad como consecuencia de la existencia de una doctrina jurisprudencial (sentencias del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010).
- Sin embargo, no se puede aceptar que exista esa doctrina jurisprudencial en relación con la normativa posterior a 1995. Las sentencias del Tribunal Supremo a que se refiere el TEAC aplican la normativa anterior (Ley 61/1978) y se basan en conceptos superados por la normativa vigente ("*gasto necesario*"), por lo que no existe la identidad en las normas aplicables que se requiere para aplicar el precedente.
- A pesar de lo anterior, el Departamento de Inspección de la AEAT ha emitido un Informe el 7 de marzo de 2016 instruyendo a los órganos de la AEAT a aplicar el criterio del TEAC, al menos bajo la vigencia de la normativa anterior a la vigente Ley 27/2014.
- Este abrupto cambio en la práctica administrativa, teniendo en cuenta la fragilidad de su fundamento jurídico y que el Tribunal Supremo todavía no se ha pronunciado sobre el asunto, previsiblemente generará una considerable litigiosidad.

3. A la vista de la incertidumbre generada, la Dirección General de Tributos se ha visto obligada a fijar doctrina favorable a la deducibilidad de los intereses de demora, al menos al amparo de la vigente Ley 27/2014.

En su “Resolución de 4 de abril de 2016 en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades” y en una posterior contestación a consulta de 6 de abril de 2016, con abundante y acertado razonamiento, la DGT sienta como doctrina –que resulta de obligado cumplimiento para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, es decir, para la AEAT- que los intereses de demora son deducibles.

Aunque la DGT ha evitado pronunciarse sobre la deducibilidad en el marco de la normativa anterior (período 1996-2014), sus razonamientos son plenamente aplicables, pues entre la vigente y la anterior normativa se da una identidad sustancial.

- La DGT recuerda que el tratamiento de los intereses de demora en el IS debe respetar la normativa contable (según la cual se trata de un gasto financiero) y que debe desvincularse de cualquier posible conducta infractora del contribuyente (pues obedece a motivos diversos y el propio TC ha sentado su carácter compensatorio, no punitivo).
 - Concluye sobre la imposibilidad de incluir los intereses en alguno de los conceptos de gasto no deducible contemplados en la Ley (los gastos derivados de la contabilización del propio impuesto, las multas y recargos, las liberalidades) y, destacadamente, en el nuevo concepto de “gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” (la DGT entiende que se refiere solo a gastos ilícitos, cuya realización es contraria al ordenamiento, entre los que no cabe incluir los intereses de demora, que vienen establecidos por la ley).
 - Finalmente, la DGT apunta que negar la deducibilidad de los intereses de demora tributarios podría tener trascendencia constitucional (principio de capacidad económica, pues se tratan de manera distinta a otros intereses, y principio *non bis in idem*, pues supondría una doble sanción encubierta).
 - Son todos argumentos definitivos y que pueden aplicarse tanto a la Ley vigente como a la anterior. Si no sirven para guiar la actuación de los TEA y de la AEAT, deberían servir al menos para justificar el recurso de los contribuyentes a los Tribunales de Justicia.
4. Si la AEAT mantiene su criterio de no deducibilidad de los intereses de demora hasta la Ley 27/2014, se provocará previsiblemente una elevada litigiosidad. No sólo por la expectativa de que los Tribunales acepten finalmente la deducción de los intereses de demora, sino por las dificultades que aparecerán para imputar temporalmente los intereses a un ejercicio u otro.
 - Los intereses que deban imputarse temporalmente a partir de 2015 serán deducibles, los que deban imputarse a períodos anteriores no (según la AEAT).

- El problema se presentará en las situaciones litigiosas, donde la discrepancia entre contribuyente y Administración convierte en incierto el devengo de los intereses, que quedan sometidos a la decisión final de un Tribunal. En estos casos, la imputación temporal del gasto corresponde al período en que deba dotarse la provisión contable correspondiente. El problema es que esa provisión debe obedecer a una estimación o juicio sobre algo tan discutible como la probabilidad del resultado final del litigio, lo que puede llevar a que en esa estimación puedan discrepar contribuyente y Administración.
- Esto supone que también bajo la Ley 27/2014 habrá una considerable litigiosidad sobre la deducibilidad de los intereses de demora. Pensemos en la evolución de aquellos litigios procedentes de ejercicios anteriores a 2015 y en relación con los cuales se dote ahora una provisión: si la Administración entiende que la estimación (probabilidad de perder el pleito) se debió haber hecho en un momento anterior, no admitirá la deducción del gasto por intereses anteriores a 2015 pues considerará que son imputables a ejercicios anteriores a la nueva Ley.

Si a lo dicho añadimos que algunos asesores fiscales relatan que en fuentes de la AEAT se anuncia la puesta en marcha de un plan de comprobación sobre contribuyentes que han satisfecho intereses de demora, el conflicto está servido. Una vez más.

5. Desde el punto de vista jurídico –y de la justicia material- es evidente que se debe aplicar el mismo criterio de deducibilidad de los intereses de demora con la normativa actual (Ley 27/2014) y con la normativa anterior, pues entre ambas se da una perfecta analogía. La Administración tributaria debe aclarar definitivamente la deducibilidad tanto antes como después de la Ley 27/2014, en línea con la doctrina de la Dirección General de Tributos. Y, en evitación de mayores conflictos y polémicas a los que inevitablemente conduce la situación actual, debería de acabarse con las discrepancias de criterio entre los distintos estamentos de la Administración tributaria (DGT-AEAT-TEAC), que no generan más que inseguridad jurídica y perjuicios a los contribuyentes. Bastaría para ello con que el TEAC rectificase su doctrina o que el propio Ministro de Hacienda dictase una disposición interpretativa o aclaratoria. El respeto a los derechos de los contribuyentes y a los principios constitucionales de actuación administrativa lo demandan.

AEDAF
Sección Impuesto sobre Sociedades

Madrid, Abril 2016

NOTA SOBRE LA DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS

1. PLANTEAMIENTO

En los últimos meses ha revivido una vieja polémica tributaria que se creía ya superada: si los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria son o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

La polémica no se plantea sólo entre los contribuyentes y la Administración tributaria, sino también entre distintos órganos de ésta. Efectivamente, sobre la cuestión se han manifestado recientemente, con criterios diametralmente opuestos, la Dirección General Tributos (en adelante DGT), el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC).

De manera muy resumida, podemos anticipar que desde 1996 (Ley 43/1945) hasta 2014 (RD Legislativo 4/2004) la opinión doctrinal común y la práctica aceptada era considerar que los intereses de demora tributarios eran un gasto deducible en la base imponible del IS, como cualquier otro gasto económico (y, por lo tanto, para la empresa, gasto contable) no expresamente excluido de la deducción por la ley del impuesto. La vigente y reciente Ley 27/2014 mantuvo en lo sustancial el marco normativo aplicable, pero, al introducir una nueva limitación a la deducibilidad de los “*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”, suscitó la duda de si los intereses de demora habían pasado a ser no deducibles.

En este contexto, en los últimos meses, la DGT se ha pronunciado inequívocamente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora y el Departamento de Inspección de la AEAT en contra de la misma. Si bien expresamente la DGT se refiere a la normativa vigente a partir de 2015 y la Inspección a la normativa anterior, lo cierto es que los razonamientos y conclusiones de ambos son perfectamente extrapolables a la totalidad del periodo (normativa vigente y anterior).

Para añadir complejidad al asunto, la AEAT manifiesta que su criterio viene determinado por la doctrina del TEAC y éste, a su vez, dice obedecer a una supuesta doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo (en adelante TS). Creemos que tanto el Departamento de Inspección como el TEAC yerran al negar la citada deducibilidad, pues aplican una jurisprudencia del TS que no existe, al menos para la normativa posterior a la Ley 61/1978.

Esta situación de controversia entre órganos administrativos sobre la interpretación de la normativa fiscal afecta negativamente a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Además, si los órganos inspectores siguieran en sus actuaciones los criterios recientemente expuestos por

su Departamento –que son restrictivos de los derechos de los contribuyentes, tienen escaso soporte en la normativa vigente y están en abierta contradicción con los criterios de la DGT- cabría esperar un aumento considerable de la conflictividad fiscal.

Ante este panorama, cabe apelar a la responsabilidad de nuestra Administración para que elimine radicalmente este foco de inseguridad y conflictividad, mediante el dictado de una disposición interpretativa y aclaratoria que se imponga a la totalidad de los órganos de la Administración Tributaria. Con dicho objetivo está previsto en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria (LGT en adelante) el dictado de disposiciones interpretativas o aclaratorias que serán de obligado cumplimiento para todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos (si las emite la DGT) o incluso para todos los órganos de la Administración Tributaria (si las emite el Ministro de Hacienda).

Si bien la DGT ha emitido una Resolución¹ en la que aclara que no existe contradicción entre la doctrina del TEAC -porque ésta se refiere a la Ley 43/1995 y al TRLIS- y el criterio de la DGT - al referirse éste a la Ley 27/2014-, en la práctica dicha contradicción y la conflictividad asociada subsistirán en lo que se refiere a la aplicación de la Ley 43/1995 y el TRLIS, teniendo en cuenta que la redacción de los tres textos normativos es análoga en lo que respecta a los intereses de demora.

En la presente Nota analizaremos (i) la evolución normativa del IS en lo que afecta a la deducibilidad de los intereses demora, (ii) las sentencias del TS que aluden al asunto, (iii) los cambios de criterio del TEAC, (iv) la doctrina y la Resolución de 4 de abril de 2016 de la DGT y (v) el Informe del Departamento de Inspección que pretende orientar las actuaciones de los órganos de comprobación de la AEAT. Para finalizar expondremos los argumentos que nos llevan a concluir que debe admitirse la deducibilidad, plena y sin limitación temporal, de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades.

2. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A efectos de analizar el tratamiento de los intereses de demora en el IS se pueden distinguir tres períodos: (i) hasta 1996 (Ley 61/1978), (ii) entre 1996 y 2014 (Ley 43/1995, RD Legislativo 4/2004) y (iii) a partir de 2015 (Ley 27/2014).

¹ Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Ley 61/1978 (aplicable hasta 31/12/1995): el requisito de necesidad del gasto

El artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, exigía para poder considerar fiscalmente deducible un gasto que fuera necesario para la obtención de los rendimientos^{2y3}.

El concepto de “*gasto necesario*” parecía normativamente desaconsejable ya en 1978 (era un concepto caduco procedente de la Contribución sobre Utilidades de 1900, extraño a la práctica empresarial, ajeno a la técnica contable e indeterminado y susceptible de controversia), hasta tal punto que el proyecto de ley del Gobierno lo ignoró y sólo lo se introdujo en la posterior tramitación parlamentaria para hacer homogéneo el IS con el IRPF.

La “*necesidad*” del gasto pronto demostró una enorme potencialidad en manos de la Administración para limitar la deducción de gastos: desde los precios de transferencia a los gastos suntuarios o meramente discrecionales, pasando por los costes derivados del incumplimiento de normas o contratos⁴.

Los innumerables conflictos jurídicos a que dio lugar la interpretación y aplicación del concepto “*gasto necesario*” incluyeron también el de la deducibilidad de los intereses de demora.

En particular, la alargada sombra del concepto de necesidad del gasto fundamentó la denegación por parte de la Administración tributaria de la deducibilidad de intereses de demora derivados de actas de inspección, criterio que fue refrendado por los Tribunales de

² “Artículo 13. Partidas deducibles. Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes: a) Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. [...]”

³ Por su parte, el artículo 14 enumeraba los gastos que no tenían la consideración de fiscalmente deducibles, entre los cuales no se incluían los intereses de demora pero sí las cuotas del IS, las multas, sanciones y recargos de prórroga y apremio:

“Artículo 14. Partidas no deducibles. No tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos: [...] d) Las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y de cualquier otro tributo sobre el capital o sobre la renta, sin perjuicio de lo establecido en el epígrafe a) del artículo 13 de esta Ley. e) Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio.”

⁴ La STS de 19 de enero de 2013 (recurso número 3626/2009) establece que “el concepto de “*gastos necesarios*” no es pacífico. La “*necesidad*” del gasto es tendencial en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la “*obtención*” de ingresos. Esta característica del “*gasto necesario*” puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado artículo 13 de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a “*donativo*” o “*liberalidad*”: criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Las indemnizaciones serán gasto deducible para determinar la base imponible del IS “*siempre que los gastos de indemnización sean necesarios, para la continuación de la actividad de la entidad*”.

Justicia y, finalmente, por el Tribunal Supremo, como expondremos más adelante en esta Nota al comentar sus sentencias de 24 de octubre de 1988 y 25 de febrero de 2010.

2.2. Ley 43/1995 (aplicable de 01/01/1996 a 11/03/2004): el resultado contable

En la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, desaparece el artículo 13 de la antigua Ley 61/1978, eliminándose por tanto el requisito de la “necesidad” del gasto para su deducibilidad en el IS. La nueva regulación parte en el artículo 10.3 del principio de equiparación de la base imponible y el resultado contable con los ajustes a éste que expresamente determine la Ley⁵.

Adicionalmente, en el artículo 14 se enumeraron los gastos no deducibles incluyendo una referencia explícita y detallada a los conceptos derivados de incumplimientos tributarios (multas y recargos) entre los que no se incluían los intereses de demora.⁶

Hay que destacar que a pesar de la intensa polémica que se había suscitado sobre la deducibilidad de los gastos de intereses de demora al amparo de la Ley 61/1978, el legislador optó por no incluirlos entre los conceptos no deducibles. El nuevo principio inspirador del impuesto (gravamen del beneficio económico, asimilado al beneficio social), la nueva mecánica de determinación de la base imponible (resultado contable ajustado por las partidas expresamente previstas en la norma fiscal) y, en particular, la desaparición del requisito de “necesidad” del gasto, tenían como claro corolario la admisión de la deducibilidad de los intereses de demora. Admisión que era consistente con la naturaleza financiera, puramente compensatoria y no punitiva de los intereses de demora, que recientemente (en el momento de tramitar la Ley 43/1995) había declarado el Tribunal Constitucional (STC 76/1990), por contraposición a la naturaleza punitiva o desincentivadora de ciertas conductas que se asignaba a multas y recargos (no deducibles).

Hay que destacar que la opinión doctrinal fue unánime o general al admitir que, claramente, con la nueva Ley se permitía la deducción como gasto de los intereses de demora. Basta citar dos testimonios muy elocuentes:

- En el “Manual del Impuesto sobre Sociedades” de la Escuela de la Hacienda Pública (IEF Madrid, 2003, pág. 273), Cisneros Soria señalaba que *“respecto a los intereses de demora, hemos de indicar que ninguna referencia figura en la Ley 43/1995, de suerte que, por el*

⁵ “Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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.”

⁶ “Artículo 14. Gastos no deducibles.1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] 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 [...]”.

sistema de determinación de la base imponible establecido en el artículo 10.3, dado que los intereses referidos son gasto contable también han de tener la misma consideración desde la perspectiva fiscal”.

- En “Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos” (CEF, Madrid 2004, pag.775), Sanz Gadea escribe que *“los intereses de demora, señaladamente los derivados de una comprobación realizada por la inspección tributaria, no están mencionados en el artículo 14.1.c) del TRLIS, de manera tal que serán fiscalmente deducibles”* y precisa que *“Fueron múltiples los contenciosos que a lo largo de la vigencia de la Ley 61/1978 se desencadenaron con motivo de la deducción del interés de demora. Ninguno, por el contrario, debería producirse bajo la vigencia del TRIS, y, sin embargo, ninguna de las dos leyes menciona entre los gastos no deducibles el interés de demora. Sucede que en la Ley 43/1995 y en el TRIS los gastos contables son fiscalmente deducibles excepto si una norma fiscal establece lo contrario, no siendo necesario entrar en disquisiciones relativas a la necesidad del gasto, ni, por supuesto, a contrastar si el mismo deriva o no de una infracción del ordenamiento jurídico, excepto si tal gasto es la manifestación del poder punitivo del Estado”.*

En definitiva, con la Ley 43/1995 quedó claramente establecida la deducibilidad de los intereses de demora en el IS.

2.3. Texto Refundido de la LIS (aplicable de 12/03/2004 a 31/12/2014): se afina la lista de gastos no deducibles

El Texto Refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (en adelante TRLIS) mantiene la redacción de la Ley 43/1995 en cuanto a la determinación de la base imponible a partir del resultado contable sobre el que se practican los ajustes que expresamente prevea la norma (art. 10.3).

Asimismo, se mantiene el artículo 14 relativo a gastos no deducibles, que, aunque es objeto de modificación y ampliación, sigue sin incluir los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria. Se puede observar con total nitidez cómo el legislador (sobre todo a partir de 2012), al incluir nuevas letras en el citado precepto, establece con mucho detalle nuevas partidas que entiende no deducibles (incluso alguna referida a determinados gastos financieros) pero ninguna mención se hace sobre los intereses de demora⁷.

En definitiva el TRLIS mantuvo el tratamiento de los intereses de demora establecido por la Ley 43/1995.

⁷ “Artículo 14 Gastos no deducibles. 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] 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.[...]”

2.4. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (aplicable a partir de 01/01/2015): los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) mantiene la redacción de la Ley 43/1995 y del TRLIS en cuanto a la determinación de la base imponible en su artículo 10.3. Asimismo, se mantiene el contenido del artículo 14 relativo a gastos no deducibles, ahora como nuevo artículo 15 que, aunque precisa su redacción, sigue sin incluir los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria⁸.

La principal novedad de la Ley que podría afectar a las conclusiones sobre deducibilidad de los intereses de demora es la relativa al nuevo apartado “f) *los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”. Baste recordar que, durante la vigencia de la Ley 61/1978, la deducibilidad de los intereses de demora había sido denegada al considerar que no eran gastos necesarios los derivados del incumplimiento normativo.

La exégesis del precepto puede ser más o menos compleja y controvertida pero, a nuestros efectos, bastan dos comentarios para afirmar que no afecta a la deducibilidad de los intereses de demora.

En primer lugar, para delimitar el alcance del supuesto del artículo 15.f) hay que recordar que el proyecto de ley del Gobierno se refería a los “*gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*” redacción de la que se eliminó el término “derivados” como consecuencia de una enmienda del Grupo Parlamentario Popular, aproximando el supuesto al concepto de “*gastos de carácter ilícito*” que se contenía en el anteproyecto de ley.

En segundo lugar, la propia DGT en las consultas a las que luego nos referiremos, ha fijado como doctrina administrativa que este nuevo apartado f) no impide la deducibilidad de los intereses de demora, pues se refiere a gastos ilícitos, esto es, aquellos en los que la ilicitud deriva de la propia realización del gasto, y los intereses de demora son no sólo un gasto lícito sino una obligación de naturaleza legal. En conclusión, el apartado f) se refiere a los actos que intrínsecamente (p.ej. sobornos) son ilegales, pero no a gastos como los intereses de demora que vienen exigidos directamente por una norma.

En definitiva, con la nueva Ley se mantiene el marco normativo de la Ley 43/1995 y, por lo tanto, son deducibles los intereses de demora.

⁸ “Artículo 15. Gastos no deducibles. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles): [...] 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, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. [...] f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. [...]”

2.5. Recapitulación sobre el marco normativo

Con la Ley 61/1978, la deducibilidad de los intereses de demora en el IS resultó polémica como consecuencia de la interpretación del requisito de “necesidad” del gasto cuando se trataba de costes derivados de incumplimientos normativos.

Con la Ley 43/1995, y las sucesivas hasta 2014, la deducibilidad de los intereses de demora se desprende claramente de la normativa.

A partir de la vigente Ley 27/2014, se mantiene la misma conclusión sobre la deducibilidad, una vez aclarado que los intereses de demora no pueden considerarse gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La polémica sobre la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos ha tenido su reflejo en las sentencias de nuestros Tribunales.

Interesa destacar dos sentencias del TS que analizan el tema bajo la vigencia de la antigua Ley 61/1978 y que han dado origen al cambio del criterio que, hasta fechas recientes, había mantenido el TEAC. Adicionalmente, la Audiencia Nacional (AN) ha emitido una sentencia en la que confirma una de las resoluciones del TEAC a las que nos referimos.

Algún artículo doctrinal⁹ alude a otras sentencias del TS sobre este asunto (SSTS 14 de septiembre de 2012 y 14 de febrero de 2013). No obstante, creemos, que por la particularidad del tema que abordan en nada afectan al asunto. En efecto, se trata de la negación de la deducibilidad de unos intereses derivados de un acta de inspección porque son abonados por un sujeto diferente al sujeto pasivo y el Tribunal entiende que dicho pago es una liberalidad y supone una prohibida modificación de la posición del sujeto pasivo que en nada puede afectar a la Hacienda Pública.

3.1. Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 24 de octubre de 1998 (nº de recurso de apelación 5785/1992; RJ/1998/9496)

El TS desestima el recurso de apelación interpuesto, confirmando la sentencia apelada en todos sus pronunciamientos. El asunto se refiere a la normativa foral del IS en Vizcaya.

El TS recuerda que el artículo 9 de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya sólo considera deducibles “los gastos necesarios para la

⁹ “A propósito de los gastos financieros: ¿son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios?”, Alicia Villegas Moreno. Revista de Contabilidad y Tributación CEF, nº 87 (junio 2015) - páginas 73-114.

obtención de los rendimientos íntegros” (en los mismos términos que el artículo 13 de la Ley 61/1978) y concluye que, puesto que los intereses de demora no son gasto necesario para obtener los ingresos, no son fiscalmente deducibles.

Añade el TS que, teniendo los intereses de demora una función indemnizatoria del retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, no cabe considerarlos deducibles en el IS *“pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende”*.

Y señala, como conclusión, que *“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”*.

Por otra parte, el TS sí que admite en esta sentencia la deducibilidad de los intereses de demora por aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias pues son *“consecuencia de un pacto con la Hacienda Pública”*.

3.2. Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010 (nº de recurso de casación 10396/2004; RJ/2010/4103)

El recurso se refiere al IS de 1992, estando vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

El TS, en la misma línea de su sentencia de 1998, señala que:

- (i) No pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en tanto que no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma.
- (ii) Lo anterior es acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley: *“Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo”*.
- (iii) No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Precisamente por esa naturaleza, de aceptarse el carácter de gastos necesarios de los intereses de demora, desaparecería la función compensatoria.

La sentencia tiene un voto particular del Magistrado José Antonio Montero Fernández. Es particularmente interesante su opinión sobre el hecho de que la normativa posterior ha aclarado la deducibilidad de los intereses de demora: *“Desde una perspectiva estrictamente fiscal, no cabe duda de que los intereses de demora tendrían cabida sin dificultad dentro de los gastos financieros contemplados en el artículo 109 del Real Decreto 2631/1982. (...) Esta situación resulta más clara tras la Ley 43/1995, que no recogió el texto del Anteproyecto en el que expresamente se excluía de los gastos deducibles los intereses de demora liquidados por actas de inspección, favoreciendo la interpretación anterior el abandono del concepto de gastos necesarios, sustituida por la regla general de que cualquier gasto contable, y los*

intereses de demora lo son, son deducibles con independencia de su origen, siempre que no se trate de una liberalidad”.

Por último, pero con el máximo énfasis, hay que destacar la reiterada convicción del Tribunal de que en el fallo se está aplicando el marco normativo de la Ley 61/1978 y no el de la Ley 43/1995: el propio voto particular coincide con el razonamiento del fallo al aceptar expresamente que *“es cierto que la Ley 43/1995 no es aplicable directamente ratione temporis”.*

3.3. Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de julio de 2013 (nº de recurso 435/2010; NFJ061516)

La AN confirma la resolución previa del TEAC y deniega la deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de una liquidación de IVA, estando vigente la Ley 43/1995.

Para la AN la no deducibilidad de los intereses de demora encuentra apoyo en la mencionada doctrina del TS, que reproduce parcialmente. La Sala no alude al cambio normativa del Impuesto sobre Sociedades.

3.4. Recapitulación sobre sentencias de los Tribunales

Los pronunciamientos de los Tribunales contencioso-administrativos que mantienen la no deducibilidad de los intereses de demora se refieren a situaciones anteriores a 1996, bajo la Ley 61/1978, y se basan en el concepto de *“gasto necesario”*, inexistente en la normativa del impuesto desde la Ley 43/1995.

4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Tradicionalmente, el TEAC había mantenido la deducibilidad de los intereses de demora a partir de la vigencia de la Ley 43/1995. Hay multitud de resoluciones en ese sentido. Por ejemplo, en la resolución de 30 de marzo de 2006 (nº 00/3759/2003) el TEAC señala:

“Baste decir que las actas se incoan bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que de acuerdo con su artículo 10 los intereses de que se trata, debidamente contabilizados, forman parte del resultado contable y que nada hay en la Ley 43/1995, ni en su art. 14 –gastos no deducibles- ni en otros preceptos, que establezca su no deducibilidad”.

A raíz de la segunda de las sentencias del TS a las que nos hemos referido (25 de febrero de 2010) el TEAC modificó el criterio que tradicionalmente había mantenido en relación con la deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria. Este cambio de criterio se ha plasmado en dos resoluciones de 2010 y 2015.

4.1. Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 (R.G. 2263/2009)

Se refiere a la posibilidad de deducir en el IS de 1999 y 2000, vigente la Ley 43/1995, los intereses de demora liquidados en actas de inspección relativas al IVA de esos períodos.

El TEAC recuerda que si bien en resoluciones anteriores había admitido la deducibilidad de los intereses de demora, condicionada a su contabilización, debe modificar su criterio a la vista de la sentencia del TS de 25 de febrero de 2010, que recoge la sentencia previa de 24 de octubre de 1998¹⁰.

A continuación, el TEAC se limita a transcribir la sentencia del TS citada y a concluir, sin ningún razonamiento adicional, que *“Por ello, de acuerdo con lo expuesto procede desestimar la pretensión de la interesada y confirmar la no deducibilidad de los intereses de demora”*.

4.2. Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 1967/2012) dictada como doctrina reiterada y publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC

Se refiere al IS de los ejercicios 2004 y 2005, estando vigentes la Ley 43/1995 y el TRLIS de 2004.

El contribuyente había considerado deducible, vía dotación de una provisión, el importe de intereses de demora incluidos en un acta de inspección y no el importe (menor) que finalmente se había liquidado. La Inspección entiende que la diferencia entre ambos importes no es deducible.

Merece la pena destacar que no había sido objeto de cuestionamiento por la Inspección la deducibilidad de los intereses, sino de la diferencia entre éstos y la provisión, por lo que cuando el TEAC se pronunció sobre ésta debió hacerlo más bien como un *obiter dictum* que como una *ratio decidendi* susceptible de generar doctrina.

En cualquier caso, el TEAC, decidió sentar doctrina y afirmar que *“si bien tanto el contribuyente como la Inspección aplicaron respecto de la cuestión que ahora nos ocupa el criterio vigente al momento de autoliquidar (el primero) y practicar la liquidación (la segunda) reconociendo la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora exigidos por liquidación inspectora siempre que los mismos estén contabilizados, hay que señalar que el Tribunal Central modificó su criterio al respecto en Resolución de fecha 23/11/2010 (R.G. 2263/09) por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.”*

A continuación, el TEAC se limita a transcribir su resolución previa de 23 de noviembre de 2010 (que, a su vez, reproducía la sentencia del TS de febrero de 2010).

¹⁰ Merece la pena destacar que, a pesar del aparente interés del criterio contenido en esta novedosa y aislada resolución, el Tribunal no consideró necesario publicarla en su base de datos.

El TEAC en aplicación, creemos que errónea, del artículo 239 de la Ley General Tributaria decide que dicha resolución crea una doctrina de obligado cumplimiento para la Administración tributaria y procede a publicarla con dicha indicación.

Por el momento, el TEAC no se ha manifestado sobre la aplicación de esta doctrina en relación con la Ley 27/2014. En principio es defendible que esta doctrina no debe afectar a las situaciones generadas al amparo de la Ley 27/2014, pero dada la identidad sustancial existente entre la normativa anterior, a la que resulta aplicable la doctrina del TEAC, y la vigente, no es descartable que el TEAC también la considere aplicable.

4.3. Recapitulación sobre doctrina del TEAC

El TEAC ha modificado su tradicional doctrina, favorable a la deducibilidad de los intereses de demora a partir de la Ley 43/1995. En dos resoluciones niega la deducibilidad basándose en una pretendida doctrina del TS que, como hemos visto, no puede ser aplicada a partir de la Ley 43/1995 pues se refiere a la Ley 61/1978 y se basa en el desaparecido requisito de necesidad del gasto para su deducción.

Esta doctrina, mientras no se rectifique, puede ser que vincule a la Administración Tributaria pero no, obviamente, a los Tribunales de Justicia.

5. DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (CONSULTAS)

A partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, que eliminó el requisito de necesidad del gasto, la DGT interpretó que los intereses de demora derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria eran deducibles en el IS, en la medida en que no se incluían entre las partidas no deducibles del artículo 14. En ese sentido, cabe citar las consultas 2271-03, de 16 de diciembre, 1179-97 de 10 de junio y 2669-97, de 23 de diciembre.

Recientemente, en las consultas vinculantes V4080-15, de 21 de diciembre de 2015 y V0603-16, de 15 de febrero de 2016, la DGT ha considerado igualmente que los intereses de demora derivados de un acta de inspección también son gasto deducible a efectos del IS de acuerdo con la vigente Ley 27/2014.

La DGT recuerda en primer lugar que los intereses de demora tienen una naturaleza indemnizatoria y no sancionadora y razona lo siguiente:

- La Ley del IS vigente parte de la consideración como deducible de cualquier gasto contable. Los intereses de demora son indudablemente gastos financieros desde el punto de vista contable, como se desprende de la normativa sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Partiendo de la calificación de los intereses de demora como gasto financiero, sólo serán no deducibles si se entienden comprendidos en alguno de los supuestos previstos en el artículo 15 de la Ley del IS. A este respecto, la DGT considera que:

- a) Los intereses de demora no son un gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- b) No son una liberalidad.
- c) Por último, tampoco son gastos derivados *de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el propio ordenamiento. La DGT entiende que este apartado del artículo 15 exige que sea ilícito el propio gasto, esto es, la propia realización del gasto (sería el caso de los sobornos). Precisamente, los gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran gasto no deducible de forma expresa, mientras que nada se establece respecto de los intereses de demora.

La DGT concluye que teniendo estos intereses la calificación de gastos financieros desde una perspectiva contable y no estando incluidos en ninguna de las categorías el artículo 15 de la Ley del IS, han de ser tratados como gastos fiscalmente deducibles, con las limitaciones previstas en el artículo 16 de la LIS para los gastos financieros.

Merece la pena destacar algunas reflexiones que surgen de la lectura de las contestaciones:

- (i) Las contestaciones se refieren a la Ley 27/2014, pero los razonamientos y la doctrina de la DGT son perfectamente válidos tanto para esa ley como para la anteriormente vigente.
- (ii) La doctrina de la DGT se emite con conocimiento de que es opuesta a la doctrina del TEAC manifestada y publicada en su resolución de 7 de mayo de 2015. La DGT considera, pues, que no existe doctrina TEAC aplicable a la Ley 27/2014 y que al amparo de esta ley no se debe mantener la doctrina TEAC contraria a la deducibilidad de los intereses de demora.
- (iii) Si bien la doctrina de la DGT sobre deducibilidad de intereses de demora se ha producido en contestaciones a consultas de particulares (que vinculan a la Administración Tributaria en su relación con el contribuyente según el artículo 88 de la LGT), conforme al artículo 89.1 de la LGT la Administración Tributaria debe aplicar los criterios de las contestaciones a cualquier obligado si existe identidad de hechos y circunstancias. Al tratarse de un criterio general y abstracto de interpretación de la norma, la doctrina de la DGT sobre deducibilidad de intereses de demora debiera aplicarse de manera sistemática por los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

6. INFORME DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AEAT DE 7 DE MARZO DE 2016

El 7 de marzo de 2016, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la AEAT emitió un informe¹¹ relativo a la deducibilidad en el IS

¹¹ La Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, establece en su artículo 5, apartados b) a e), las funciones de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, entre las que están: “b) La elaboración de: (...) 3. Informes en materia técnico tributaria que no corresponda a otras áreas

de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria (en adelante, el Informe).

En el Informe se recuerda cuáles han sido los sucesivos pronunciamientos de la DGT y del TEAC en relación con el asunto de referencia y se plantea a continuación cuál debe ser la postura de la AEAT ante las posiciones contradictorias de ambos organismos.

El Informe afirma que el TEAC dictó su resolución de 10 de septiembre de 2015 con conocimiento de la interpretación de la cuestión por la DGT pero entendiendo que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio sí tienen carácter vinculante para toda la Administración tributaria los criterios que con carácter reiterado fije el TEAC.

Continúa la AEAT afirmando que la resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 consta publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC como doctrina al tratarse de criterio reiterado, por lo que no puede obviarse su carácter de doctrina administrativa vinculante.

Concluye la AEAT que *“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”*.

El Informe no especifica si el criterio anterior debe entenderse aplicable solo bajo la Ley 43/1995 y el TRLIS de 2004, a los que se refieren las resoluciones del TEAC, o también bajo la vigente Ley del IS. No obstante, el 30 de marzo de 2016 se ha publicado una “Nota aclaratoria” de la AEAT precisando que su informe solo analiza la cuestión respecto a los ejercicios en que estuvo en vigor la Ley 43/1995 y el TRLIS de 2004. Es decir, se reafirma en sus conclusiones para los ejercicios 1996-2014 y nada dice sobre el criterio a aplicar a partir de 2015, bajo la vigencia de la Ley 27/2014.

El criterio de la AEAT de dar preferencia a la doctrina del TEAC sobre la contenida en las contestaciones a consultas de la DGT es, sin duda, discutible. Al respecto la Agencia sólo dice que, si bien no cabe considerar la doctrina reiterada del TEAC *“como jurisprudencia en los términos empleados por el artículo 89 de la 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”*. Pero olvida que el artículo 89 de la LGT¹² prevé

funcionales, con criterios generales dirigidos a los órganos de inspección para asegurar el tratamiento homogéneo y coordinado de los obligados tributarios, así como cualesquiera otros en dicha materia que le sean solicitados por los Inspectores Jefes.”

¹² El artículo 89 de la LGT establece en su apartado 1 que: *“La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los*

expresamente que los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos deben aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, sin que la norma contemple ninguna otra excepción a la aplicación de los criterios de la DGT por los órganos de aplicación de los tributos. Al final, parecería que la AEAT justifica el carácter prioritario que da al criterio del TEAC en que el ámbito de vinculación de las resoluciones del TEAC (Administración tributaria) es más amplio que el de las consultas de la DGT (órganos de aplicación de los tributos), lo que se nos antoja poco relevante.

Por otro lado, el Informe se refiere al tratamiento que debe darse a los intereses de demora que se generan como consecuencia de la suspensión de la ejecución de la liquidación en los supuestos en que se interponga un recurso o reclamación contra esa liquidación y llega a las siguientes conclusiones:

- (i) Los intereses suspensivos, debido a su naturaleza financiera, son deducibles de la base imponible del IS, equiparándose así a los aplazamientos.
- (ii) En los casos en que se estime parcialmente una reclamación por razones de fondo y sea necesario dictar una nueva liquidación, habiendo 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 produjo la primera liquidación administrativa. Los intereses devengados a partir de ese momento sí serían deducibles.

En definitiva, el Departamento de Inspección niega la deducibilidad de los intereses de demora, en contra del criterio de la DGT y amparándose en el respeto a una supuesta doctrina vinculante del TEAC.

7. RESOLUCIÓN INTERPRETATIVA DE LA DGT DE 4 DE ABRIL DE 2016 Y CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA DE 6 DE ABRIL DE 2016

La DGT ha emitido el 4 de abril de 2016, es decir con posterioridad al Informe de la AEAT, una Resolución (en adelante, la Resolución de la DGT) en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, señalando de forma expresa que es sólo de aplicación a la mencionada Ley.

La Resolución ha sido emitida en aplicación del artículo 12.3 de la LGT, *“con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos”*. De acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo, lo dispuesto en la Resolución será de obligado cumplimiento para todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos, esto es, por ejemplo, los órganos de la AEAT.

hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.” (la negrita es nuestra).

En la Resolución se sostiene que las contestaciones a consultas vinculantes emitidas por la DGT con número de referencia V4080-15 y V0603-16 vinculan a los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos, dado que interpretan un cuerpo jurídico novedoso, la Ley 27/2014. En ese sentido, afirma la DGT que no existe contradicción con la doctrina emitida por el TEAC (resolución de 7 de mayo de 2015), pues se refieren a dos normativas diferentes. La justificación en la existencia de normativas diferentes es extremadamente formalista, pues la única novedad de la Ley 27/2014 -la referencia a los gastos contrarios al ordenamiento jurídico del nuevo apartado f) del artículo 15-, según la propia DGT, no es de aplicación a los intereses de demora. En lo demás, la redacción de la Ley 43/1995, el TRLIS y la Ley 27/2014 es análoga.

La Resolución de la DGT reproduce los argumentos de las consultas vinculantes V4080-15 y V0603-16, aunque introduce algunos razonamientos adicionales destacables:

(i) El carácter compensatorio de los intereses de demora tributarios, configurado por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, es diferente del carácter de la sanción que puede recaer, en su caso, sobre una actuación de comprobación tributaria, cuya finalidad es estrictamente sancionadora, o de los recargos.

(ii) La calificación como gastos financieros que de estos intereses realiza la norma contable vincula a la normativa fiscal salvo que esta establezca expresamente una calificación distinta, como puede ser el caso de los préstamos participativos entre entidades del mismo grupo mercantil (artículo 15.a) de la Ley 27/2014).

(iii) En caso de concurrencia del interés de demora con una sanción tributaria, se estaría aplicando una doble sanción a una única conducta, la primera a través de la sanción, y la segunda a través de la no deducibilidad del interés de demora, interés que, en caso de no proceder de una deuda tributaria sí sería deducible, lo que contravendría el principio "*non bis in ídem*".

(iv) Hay numerosos intereses de demora en la normativa tributaria que no van acompañados de sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración Tributaria, y que, por tanto, no ha sido considerada por ésta como infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a éste, suponiendo que el interés de demora generado fuera no deducible por infracción de ley.

Concluye la DGT que los intereses de demora tributarios son deducibles fiscalmente en el IS bajo la Ley 27/2014, al no poderse subsumir en ninguno de los supuestos de gastos no deducibles recogidos en el artículo 15 de la misma.

La misma conclusión, con abundantes razonamientos, se alcanza por la DGT en su contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2016 (V1403-16).

Como ha quedado dicho, a pesar del esfuerzo de la DGT para delimitar el ámbito de aplicación de su criterio interpretativo a la nueva Ley 27/2014, resulta difícil no extenderlo también a la situación existente entre 1996 y 2014 (Ley 43/1995 y TRLIS). En efecto, la nueva Ley 27/2014 mantiene las restricciones anteriormente existentes a la deducibilidad de los gastos y añade una nueva, la relativa a los gastos contrarios al ordenamiento. Si la DGT considera que ni en

este nuevo marco, más restrictivo, cabe negar la deducibilidad de los intereses de demora, difícilmente puede defender la Administración la no deducibilidad en el marco normativo anterior, menos restrictivo. Dicho de otra manera, desde la perspectiva del contribuyente: quien puede lo más, puede lo menos (si se puede deducir a partir de 2015, con más razón se debería poder deducir antes).

8. ARGUMENTOS PARA DEFENDER LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE ACTAS

Aunque pueda resultar reiterativo, a continuación se recogen los principales argumentos para defender la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades:

8.1. Los intereses de demora son auténticos gastos, económica y contablemente, cuya deducibilidad no está restringida en la Ley

Desde 1996 –Ley 43/1995, RDL 4/2004, Ley 27/2014– el IS parte del resultado contable para determinar la base imponible y en el resultado contable se reflejan, de acuerdo a su naturaleza económica de gasto financiero, los intereses de demora tributarios. Baste recordar a este respecto la normativa sobre contabilización del impuesto sobre beneficios¹³.

Los gastos no deducibles pasan a estar tasados, sin que entre los mismos se incluyan los intereses de demora y a pesar de que se contemplan expresamente otros conceptos derivados de incumplimientos legales que no se consideran deducibles (multas y recargos). Por otra

¹³ La Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 (en sentido análogo, la consulta número 1 del ICAC incluida en el BOICAC número 29, de marzo de 1997) , sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, en su disposición novena – “Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades”, confirma que dichos intereses de demora deben ser contabilizados como gasto financiero: “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 649. “Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores” contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.”

En sentido similar se pronuncia la reciente Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, en su artículo 18.3 – “Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre sociedades: 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 contabilizaran mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste 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 corresponda a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.”

parte, a partir de la derogación de la Ley 61/1978 desaparece el requisito de “necesidad” del gasto para que éste se considere deducible en el IS.

Ante este panorama legislativo solo cabe concluir que la ausencia de toda referencia a los intereses de demora entre los gastos no deducibles debe ser interpretada como una clara decisión del legislador a favor de su deducibilidad. En efecto, su silencio a pesar de la polémica previamente existente en el contexto de la “necesidad” del gasto de la Ley 61/1978 y el claro contraste con la detallada enumeración de otros gastos no deducibles derivados del incumplimiento de normas tributarias, pero caracterizados por su naturaleza punitiva o desincentivadora (multas y recargos), solo puede interpretarse como una deliberada voluntad favorable a la deducción como gasto de los intereses de demora. Buena muestra de ello fue la general aceptación de este principio por la Administración tributaria:

- El propio TEAC, desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, defendió la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración (entre otras, resolución de 30 de marzo de 2006), al considerar que no tienen carácter sancionador y calificarlos como gastos financieros plenamente deducibles.
- Asimismo, la DGT, en las contestaciones a consultas emitidas tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, consideró deducibles los intereses de demora al no poderse incluir dentro de las partidas de gastos no deducibles señaladas en el artículo 14 de dicha Ley. Así, la consulta 2271-03 de 16 de diciembre de 2003 (como, entre otras, las consultas 1179-97 de 19 de junio y 2669-97, de 23 de diciembre) señala:

“En primer lugar, por lo que se refiere a la deducibilidad de los intereses de demora, cabe señalar que el artículo 14 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece en su apartado 1 que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, 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. En definitiva, no se señalan expresamente los intereses de demora que, por tanto, han de considerarse como deducibles.”

8.2. No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de normas tributarias tienen el mismo tratamiento en el IS: solo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria.

Como se ha indicado, el legislador sí ha previsto supuestos específicos de no deducibilidad del gasto en determinados supuestos de incumplimiento de la norma, que se caracterizan por su finalidad punitiva. Pero entre dichos gastos no deducibles no se encuentran los intereses derivados de liquidaciones emitidas por la Administración Tributaria, que tienen un carácter resarcitorio –financiero– y no sancionador.

Contrasta ello con el argumento esgrimido en la antigua jurisprudencia del TS (referida a la Ley 61/1978) y en la reciente doctrina del TEAC para negar la deducibilidad de los intereses de demora: “repugna al principio de Justicia, consagrado en el artículo 1 de la Constitución Española, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo”. Ante este argumento, debería bastar con mencionar que la deducibilidad de un verdadero y real gasto –como son los intereses de demora- no constituye en el impuesto sobre sociedades ni un beneficio ni una ventaja. Por ello, el TEAC (y antes el TS) yerran cuando equiparan la deducibilidad de un gasto a la concesión de un beneficio o ventaja fiscal. Un gasto contable, como no puede ser de otra forma, tiene un tratamiento fiscal “normal” en el IS, que es ser deducible de los ingresos para determinar la base imponible, en la medida que forma parte del resultado contable; puede tener un tratamiento algo penalizador, como es ser deducible pero sujeto a límites, como lo están los gastos financieros en el artículo 16 de la Ley 27/2014; o, incluso, un tratamiento totalmente penalizador, como es no ser deducible en ningún caso por estar así dispuesto expresamente en la normativa (artículo 15). Por el contrario, un gasto puede tener también un trato beneficioso para el contribuyente, cuando al gasto se le concede una ventaja fiscal, como sucede, por ejemplo, con los gastos de I+D, que además de ser deducibles, generan una deducción en cuota. Al margen de estas situaciones, la mera deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades no constituye el otorgamiento de un trato ventajoso al contribuyente sino un trato normal, el que corresponde según lo previsto en la Ley 43/1995, en el RDL 4/2004 y en la Ley 27/20014.

En cualquier caso, conviene también mencionar que ese tratamiento fiscal es una opción de política legislativa y que parece claro que el legislador español ha pretendido diferenciar entre aquellos gastos que presentan una naturaleza claramente punitiva, que ha considerado no deducibles en el IS, y aquellos otros que no presentan tal carácter sino más bien una naturaleza financiera y un carácter resarcitorio no sancionador, como los intereses de demora (también los intereses por aplazamiento o fraccionamiento, derivados de incumplimiento de requisitos fiscales, etc.).

Adicionalmente, también se ha sostenido para negar la deducibilidad de los intereses de demora que, en caso de deducirse, su efecto compensador se vería injustamente minorado. Ahora bien, para reducir esta tesis al absurdo basta decir que el mismo tratamiento (no deducibilidad) debería corresponder a todos los ingresos públicos y que, *a contrario sensu*, debería concluirse que en caso de que los intereses de demora fueran liquidados a favor del contribuyente, éstos no deberían tener la consideración de ingreso tributable. Es evidente que el tratamiento fiscal de las indemnizaciones puede condicionar su cuantificación, pero no al revés (de hecho, el interés de demora tributario es superior al interés legal).

Por otra parte, se olvida que el contribuyente que dispuso improcedentemente de cuotas tributarias (por lo que debe pagar intereses de demora) habrá obtenido un rendimiento por la disposición de dichos fondos que habrá sido objeto de imposición.

En definitiva, diferenciar entre el tratamiento fiscal de las sanciones y el de los intereses de demora no resulta contrario al principio de justicia, pues ambos tienen distinta naturaleza y finalidad. El propio TEAC, en resolución de 24 de enero de 2003, entre otras (véase también la

resolución de 26 de abril de 2002), considera deducibles los intereses de demora derivados de actas de Inspección por responder al mismo fundamento que los gastos financieros:

*“A este respecto, es necesario destacar que, puesto que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de abril de 1990, y este Tribunal Central, en reiteradas Resoluciones, han reconocido la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los intereses de demora, éstos responden al mismo fundamento que los gastos financieros a que se refiere el artículo 109 del Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos. [...] Por tanto, la entidad inspeccionada debe contabilizar y deducir los intereses de demora derivados de actas en el ejercicio en que se firman las actas (si son de conformidad) o en que se notifican las correspondientes liquidaciones (si son en disconformidad). Esta tesis encuentra asimismo apoyo en lo dispuesto en el artículo 110. 1.c) del Reglamento del Impuesto, según el cual tendrán carácter de tributos deducibles “los importes procedentes de otros ejercicios que por su naturaleza habrían resultado deducibles conforme a las letras anteriores cuando no tengan carácter sancionador y a la empresa no le hubiese sido posible la determinación exacta de la cuota correspondiente por causas no imputables a ella”.*¹⁴

Que la no deducibilidad de los intereses de demora es una mera opción de política legislativa se puso claramente de manifiesto en la tramitación de la Ley 43/1995.

El texto del Anteproyecto de Ley contempló inicialmente como gasto no deducible los intereses de demora¹⁵, pero finalmente los gastos considerados no deducibles en el artículo 11.c) se circunscribieron a *“las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.”*

Asimismo, debemos destacar que el grupo parlamentario Izquierda Unida propuso sendas enmiendas al Proyecto de Ley 43/1995 en el Congreso y el Senado para incluir los intereses de demora como gastos no deducibles en el artículo 14.1.c)¹⁶. No obstante, dichas propuestas fueron rechazadas en el trámite parlamentario y no se incorporaron al texto normativo.

¹⁴ Las mencionadas Resoluciones del TEAC tratan asimismo el debate suscitado acerca de la imputación temporal del gasto derivado de los intereses de demora de actas de inspección, en particular en aquellos supuestos en los que se hubiera dotado una provisión contable por los mismos, concluyendo que estos intereses son deducibles en el ejercicio en que se firman las actas (si éstas son de conformidad) o en el ejercicio en que se notifican las liquidaciones correspondientes (si se trata de actas de disconformidad).

¹⁵ En la versión del anteproyecto se decía: “Artículo 14. Gastos no deducibles. 1.No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:[...] 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, así como los intereses de demora tributarios, excepto los derivados del aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias”. Así lo apunta también el Magistrado el TS Jose Antonio Montero en su voto particular a la sentencia de 25 de febrero de 2010 e, igualmente, Julián Ibáñez Casado en *“Análisis de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades”* (pág. 266).

¹⁶ Enmiendas de adición número 53 en el Congreso y número 16 en el Senado del grupo parlamentario Izquierda Unida al artículo 14.1.c): “ENMIENDA: “Añadir “in fine” lo siguiente: “...y los intereses de demora”. MOTIVACIÓN: Es normal y lógico que los intereses de demora consecuencia de recargos, multas o sanciones, no se consideren como gastos deducibles, ya que servirían en cierta forma para minorar la cuantía a pagar”.

Si tanto en el trámite previo a la tramitación parlamentaria (Anteproyecto de Ley) como en la propia tramitación parlamentaria se rechazó la posibilidad de considerar los intereses de demora como gastos no deducibles, parece claro que la intención del legislador fue la de permitir la deducibilidad de dichos intereses en el IS a partir de la Ley 43/1995.

Por último, cabe destacar que el Derecho comparado también avala la existencia de soluciones diversas para el tratamiento de los intereses tributarios. En general se podría esquematizar señalando que aquellos países con impuestos apegados al concepto de “gasto necesario”, “ordinario” o similar (como nuestra antigua Ley 61/1978) o bien deniegan expresamente la deducibilidad (caso de Portugal) o así lo interpretan (casos de Alemania o Francia), mientras que países con normativas o prácticas más alineadas con el concepto económico de gasto y de resultado (como es el caso de España desde la Ley 43/1995) sí aceptan¹⁷ la deducibilidad (Reino Unido, Países Bajos, EEUU, Brasil, Argentina). En particular, interesa destacar que el principio de deducibilidad está en línea con lo previsto en las últimas propuestas de la Unión Europea para armonizar el Impuesto sobre Sociedades. Así, en el texto de la Propuesta de Directiva del Consejo Europeo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 19 de abril de 2012, puede leerse que son deducibles todos los costes en que haya incurrido el sujeto pasivo a fin de obtener o garantizar la renta (artículo 12) y, específicamente, sólo se señalan como gastos no deducibles “*las multas y sanciones que deban abonarse a una autoridad pública por infracción de cualquier disposición legal*”, en línea con la normativa española que considera como no deducibles las sanciones y multas.

8.3. No existe doctrina jurisprudencial (TS), aplicable con posterioridad a la Ley 61/1978, que permita negar la deducibilidad de los intereses de demora.

El Código Civil en su artículo 1.6 alude a que “*la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del derecho*”. Es decir, no nos encontramos con un “fuente primaria del derecho” sino con un complemento del mismo, como corresponde a un sistema jurídico continental y no anglosajón. Por ello se exige en España para considerar que hay jurisprudencia que se cumplan unos estrictos requisitos, entre los que destaca que se trate de al menos dos sentencias del Tribunal Supremo en las que haya identidad tanto en los hechos como en las normas aplicables. Así se suele aludir a que no constituyen jurisprudencia cuando la calificación de los hechos varía, la *ratio decidendi* es diferente, cuando la normativa no es la misma o cuando uno de los pronunciamientos del TS es a título de *obiter dictum*.

Las dos sentencias del TS que configuran la doctrina jurisprudencial que aplica el TEAC se refieren, la primera, a la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del IS en el

¹⁷ La deducibilidad, en ocasiones está sujeta a ciertas condiciones o limitaciones, como es el caso de EE.UU. o Italia.

territorio de Vizcaya, y la segunda a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Sin perjuicio de que cabría plantearse si esos dos pronunciamientos deben considerarse jurisprudencia en un sentido estricto, ya que deciden sobre la aplicación de normas distintas, lo cierto es que el TS nada ha dicho sobre la deducibilidad de los intereses de demora bajo la Ley 43/1995 ni mucho menos la vigente Ley del IS. Máxime cuando, tal y como hemos señalado reiteradamente, desde la Ley 61/1978 ha habido una importante evolución legislativa que ha afectado de lleno a la cuestión discutida¹⁸. Por tanto, parece evidente que con respecto a la Ley 43/1995, el TRLIS y la Ley 27/2014 no hay jurisprudencia del TS.

Si no existe jurisprudencia del TS, carece de fundamento la postura del TEAC cuando, en supuesta aplicación de aquélla, decide cambiar su doctrina reiterada sobre la Ley 43/1995.

En conclusión, las resoluciones que han servido para establecer el supuesto criterio reiterado del TEAC carecen de la más mínima motivación en el aspecto discutido, requisito necesario para reputarlas válidas y, adicionalmente, por lo que se refiere a la segunda de ellas, reitera el criterio discutido de forma totalmente gratuita e incongruente, en el sentido procesal del término.

8.4. La única doctrina que hay bajo la nueva Ley 27/2014 es la de la DGT (Consultas V4080-15 de 21 de diciembre de 2015 y V0603-16, de 15 de febrero de 2016, y Resolución de 4 de abril de 2016.)

La DGT se ha pronunciado de forma inequívoca admitiendo la deducibilidad de los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria bajo la aplicación de la nueva Ley 27/2014.

La AEAT, como órgano encargado de la aplicación de los Tributos, está vinculada por las consultas de la DGT en virtud del artículo 89 de la LGT, sin que la necesaria aplicación de los criterios plasmados en esas consultas pueda evitarse salvo cambio en la jurisprudencia o la ley. Ninguna de esas circunstancias se ha producido desde la última consulta de la DGT sobre este tema, como el propio Informe de la AEAT reconoce.

¹⁸ Las sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010, correspondientes a gastos registrados en ejercicios en los que era de aplicación la Ley 61/1978, fundamentan sus conclusiones en que los gastos por intereses de demora derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria no se consideran gastos necesarios y, por tanto, no tienen la consideración de gasto deducible en el IS. Este razonamiento solo tiene sentido en el contexto de la Ley 61/1978, que requería que el gasto fuera necesario para la obtención de ingresos.

Así, la sentencia de 25 de febrero de 2010 establece que *“la tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma”*.

Así pues, si bien el razonamiento utilizado por el TS tiene encaje en la regulación establecida en la Ley 61/1978, en que se recogía expresamente la deducibilidad de los “gastos necesarios para la obtención de los ingresos”, éste pierde su sentido tras la aprobación de la Ley 43/1995, que sustituyó dicha regla por el cálculo de la base imponible partiendo del resultado contable y la inclusión de unos supuestos tasados de gastos fiscalmente no deducibles.

Esta postura ha sido expresamente confirmada por la DGT en su Resolución de 4 de abril de 2016, al señalar que su criterio vincula a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, toda vez que interpreta un cuerpo jurídico novedoso, la Ley 27/2014, sobre el que no existe doctrina del TEAC en el sentido del artículo 239 LGT.

Adicionalmente, también los TEA deberían quedar vinculados por esta doctrina de la DGT. Aunque no se desprende directamente del artículo 89, es la única solución posible para garantizar el derecho de los ciudadanos derivado de una doctrina vinculante. Así parece admitirlo el propio TEAC en sus resoluciones de 22 de septiembre, 22 de octubre y 15 de diciembre de 2015, ofreciendo una eficaz solución procesal: la Administración tributaria debe aplicar los criterios contenidos en contestaciones vinculantes de la DGT y, en caso de reclamación económico-administrativa, el TEA, sin entrar en el fondo del asunto, debe anular las liquidaciones por ser contrarias a Derecho.

8.5. La imputación temporal del gasto por intereses de demora para determinar la norma aplicable a su deducibilidad.

A la vista de los pronunciamientos mencionados de AEAT y DGT, bien podría suceder que la Administración mantuviese que los intereses de demora son deducibles al amparo de la Ley 27/2014 (criterio DGT) pero no al amparo de la Ley 43/1995 ni del TRLIS (criterio AEAT). Si esto fuera así, resultará crucial determinar a qué concreto período impositivo debe imputarse el gasto de intereses de demora para determinar su deducibilidad.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades respeta, con carácter general, los principios y reglas contables para determinar la imputación temporal de los gastos¹⁹, lo que no deja de ser una manifestación más del principio general de cálculo de la base imponible a partir del resultado contable. Por lo tanto, con carácter general, resulta de aplicación el principio de devengo contable. Sucede, no obstante, que no siempre resulta fácil determinar cuándo se devengan los intereses de demora tributarios a efectos contables y, en consecuencia, en qué ejercicio se deben reflejar en la contabilidad.

Jurídicamente, los intereses de demora se devengan día a día, automáticamente, durante el periodo de retraso en el pago²⁰, por lo que, como regla general deberían imputarse y registrarse contablemente a lo largo del período de retraso. Por ejemplo, si el plazo reglamentario de pago de un impuesto venció el 25 de julio de 2013 y se paga en abril de 2016, el interés de demora se debe calcular e imputar durante los ejercicios 2013 a 2016 por la parte devengada en cada uno.

El problema surge cuando la falta de pago en plazo se debe a que el contribuyente considera que no existe obligación de pago y, por lo tanto, entiende que no son exigibles intereses de

¹⁹ Conforme al artículo 11.1 de Ley 27/2014, los "(...) 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 (...)".

²⁰ Artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

demora. En este caso, si su juicio –evidentemente un juicio neutral, experto, informado y fundado- es que no existe obligación tributaria, no se debe registrar el pasivo ni el gasto correspondiente.

Esta última puede ser una situación frecuente cuando nos encontramos en el marco de un litigio o, en general, de una controversia con la Administración, por ejemplo como consecuencia de actuaciones inspectoras. En estos casos, la incertidumbre sobre el resultado final del litigio o controversia y, en definitiva, sobre la existencia de la obligación tributaria y del devengo de intereses de demora debe tener su reflejo contable conforme a las reglas generales de registro de situaciones inciertas: la empresa debe hacer su mejor estimación sobre el resultado final previsible (qué impuesto se deberá, finalmente, pagar); esta estimación deberá ser actualizada a lo largo del tiempo en que se mantenga la incertidumbre, a medida que cambien las circunstancias o se conozca otra información relevante; si conforme a esa estimación se considera probable una salida de fondos, se debe registrar un pasivo (provisión) y el gasto correspondiente²¹.

Nótese que el registro del gasto se produce en el momento en que, conforme al juicio de la compañía, se estima probable la salida de fondos y por la totalidad del pasivo estimado a esa fecha, que bien puede incluir los intereses de demora de varios años²². No se trata de un error contable sino de un mero cambio de estimación a esa fecha. Es importante, a estos efectos, distinguir entre la rectificación de un error contable y el mero cambio de estimación:

- En nuestro PGC, la NRV 22ª *“Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”* califica como cambios en estimaciones contables los ajustes en el valor contable de pasivos (provisiones en este caso) que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, mientras que considera errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores (en este caso, no dotación de la provisión precedente) por no haber utilizado adecuadamente información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.
- El cambio de estimaciones contables se registra como un gasto del propio ejercicio en que se efectúa la estimación (se aplica de forma prospectiva y su efecto se imputará como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio). En caso de error contable, el gasto de ejercicios anteriores se lleva directamente a reservas.

²¹ El marco conceptual del Plan General de Contabilidad, cuando se refiere a los *“Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos en las cuentas anuales”* señala que *“el registro de los elementos procederá cuando (...) se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos (...) y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad”*.

²² A este respecto puede ser relevante el criterio manifestado por el ICAC en el Preámbulo de su Resolución de 9 de Febrero de 2016, en el sentido de que *“A tal efecto cabría aclarar que en ningún caso resultará aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca o no una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o a raíz de los criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación.”*

En el caso concreto de provisiones para impuestos, la posibilidad de la existencia de un error o bien de un cambio de estimación contable está expresamente recogida en consultas del ICAC (BOICAC nº 75/2008 Consulta 10)²³ y en la Resolución ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios²⁴: hay error cuando habiendo procedido el registro de la provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido; hay mero cambio de estimación cuando la provisión se dota en un ejercicio posterior como consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

En definitiva, desde el punto de vista contable parece claro el criterio para la imputación temporal del gasto correspondiente a los intereses de demora tributarios: a) con carácter general se imputará el gasto a medida que se van devengando los intereses durante el período de retraso en el pago; b) cuando la obligación de pagar intereses sea incierta (por desconocida, controvertida o litigiosa), el gasto se imputará al período en que, a juicio o estimación de la gerencia de la compañía, proceda dotar una provisión contable por considerar probable que, finalmente, deberán pagarse los intereses.

El problema, cuando se trata de la dotación de provisiones en una situación de controversia o litigio con la Administración tributaria, es que el juicio o estimación sobre la probabilidad de tener finalmente que pagar los intereses implica aventurar el resultado final del propio litigio, lo cual frecuentemente tiene un elevado grado de incertidumbre y, sobre todo, llevará a conclusiones diferentes a cada una de las partes enfrentadas: la empresa y Hacienda. No por

²³ BOICAC nº 75/2008, "Consulta 10 - Sobre cuál debe ser la contrapartida del abono a la cuenta de provisiones para impuestos, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores". Respuesta:

En relación con el registro de los ingresos y gastos que procedan de ejercicios anteriores, con carácter general, debe señalarse que en primer lugar deberá analizarse si existe un error -en cuyo caso, será de aplicación lo dispuesto para los errores en la norma de registro y valoración 22ª, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre- o si el registro en ejercicios previos fue correcto, en cuyo caso los ingresos y gastos se registrarán de acuerdo con su naturaleza.

En consecuencia, la cuenta 141. Provisión para impuestos se abonará con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores, cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran 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.

Siempre que se produzca la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales. Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores; en particular, se deberá incorporar la información incluida en los modelos de memoria recogidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

²⁴ En su artículo 18 ("Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios") señala que se tratará como error contable el caso en que, habiendo procedido el registro de la provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido, y como un cambio de estimación el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan como consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. En este caso, 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.

casualidad están litigando, sino porque ambas creen tener razones suficientes para defender su postura y espera cada una que así se lo reconozcan finalmente los Tribunales.

Esta circunstancia puede ser una nueva fuente de litigiosidad si la Administración se empeña en mantener que hasta 2015 no eran deducibles los intereses y a partir de ese año sí.

En efecto, en caso de –por ejemplo- actuaciones inspectoras en relación con el ejercicio 2006, que concluyen con unas actas incoadas y una liquidación notificada en 2011, que se recurre en vía económico-administrativa recayendo resolución desestimatoria en 2014, que a su vez se recurre en vía contencioso-administrativa recayendo sentencia desestimatoria en 2016, que a su vez es objeto de apelación o casación, ¿cuándo debería dotarse la provisión correspondiente a los intereses de demora y, por tanto, cuándo sería imputable el gasto en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, bajo qué normativa habrá que determinar su deducibilidad? Si la empresa sólo estimó que no era probable ganar el litigio tras la sentencia contenciosa de 2016, sólo en ese año debió dotar la provisión y la totalidad de los intereses de años anteriores (2006-2015) serán deducibles (Ley 27/2014); si la empresa estimó tras la resolución económico-administrativa de 2014 que debía dotar la provisión, los intereses de los años 2006-2014 no serán deducibles (TRLIS), aunque los de 2015 y 2016 sí lo serán (Ley 27/2014).

Una primera reflexión ante la paradójica situación anterior surge desde el punto de vista de la justicia material –y su trasunto en materia tributaria, el principio de capacidad económica-, ¿cómo justificar que un mismo gasto desde el punto de vista económico (intereses 2006-2014, en el ejemplo) sean o no deducibles según la fecha en que deba dotarse una provisión contable durante un largo período de litigio o controversia? Pero, al margen de ello, la reflexión inmediata es que este criterio va a generar previsiblemente una elevada conflictividad, pues –siempre siguiendo con el ejemplo- la Administración tributaria probablemente entenderá que una estimación correcta de la probabilidad de perder el litigio debería haber llevado al contribuyente a dotar la provisión antes de 2015, por lo que se ha producido un error contable al imputarlos temporalmente a 2016 y los intereses no serían deducibles.

Hay que recordar que el artículo 11.3.1^º de la Ley del Impuesto establece que los gastos registrados contablemente en un período impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, solo se deducirán en el ejercicio en que se registran *“siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal”*.

La DGT se ha pronunciado específicamente sobre la imputación temporal de los intereses de demora en la ya mencionada Resolución de 4 de abril de 2016 y en la contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2016 V1403-16. Al analizar la deducibilidad de los intereses de demora al amparo de la Ley 27/2014, ambas señalan que *“Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, estos son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los registrados en una cuenta de reserva por corresponder a un error contable,*

de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no derive una tributación inferior (...)”.

8.6. La doctrina de la DGT para la interpretación y aplicación de la Ley 27/2014 es igualmente aplicable a la interpretación y aplicación de la normativa anterior.

Como ya se ha dicho, la Ley 27/2014 presenta una perfecta analogía con la normativa anterior (Ley 43/1995, TRLIS) en cuanto a los gastos deducibles: base imponible que se determina a partir del resultado contable, lista cerrada de gastos no deducibles donde solo se mencionan – por lo que ahora interesa- sanciones y recargos, ausencia de toda referencia a la no deducibilidad de los intereses. La única novedad relevante de la Ley 27/2014 es que extiende la no deducibilidad a los gastos contrarios al ordenamiento jurídico, entre los cuales, según la doctrina de la DGT, no se encuentran los intereses de demora tributarios.

Siendo los dos marcos normativos análogos, la Administración tributaria debería aplicar los mismos criterios de interpretación y aplicación.

La DGT ha fijado claramente doctrina favorable a la deducibilidad de los intereses de demora bajo la Ley 27/2014. Esta doctrina, como se ha indicado, vincula a los demás órganos de la Administración tributaria. Pero, además, sus argumentos jurídicos son insoslayables, por lo que probablemente también serán respetados por los Tribunales de Justicia.

Es cierto que, formalmente, la DGT se refiere solo a la nueva Ley, pero también es cierto que tanto en su Resolución de 4 de abril de 2016 como en la posterior contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2016 (V1403-16) tiene buen cuidado en evitar aceptar o validar la doctrina del TEAC (y el criterio de la AEAT) en relación con la normativa anterior²⁵.

Los argumentos de la DGT son definitivos y pueden aplicarse tanto a la Ley vigente como a la anterior. Si no sirviesen para guiar la actuación de los TEA y de la AEAT, deberían servir al menos para justificar el recurso de los contribuyentes a los Tribunales de Justicia:

- La DGT recuerda que el tratamiento de los intereses de demora en el IS debe respetar la normativa contable (según la cual se trata de un gasto financiero) y que debe desvincularse de cualquier posible conducta infractora del contribuyente (pues obedece a motivos diversos y el propio TC ha sentado su carácter compensatorio, no punitivo).
- Concluye sobre la imposibilidad de incluir los intereses en alguno de los conceptos de gasto no deducible contemplados en la Ley (los gastos derivados de la contabilización

²⁵ La Resolución señala que “Conviene aclarar que no existe contradicción alguna entre el criterio emitido por este Centro Directivo en las aludidas consultas V080-15 y V0603-16 y la doctrina emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución de 7 de mayo de 2015”, porque no se trata de “pronunciamientos diferentes respecto de la misma normativa”, sino sobre “dos cuerpos normativos diferentes”, especialmente por la nueva redacción del artículo 15.f) de la Ley 27/2014 (gastos contrarios al ordenamiento jurídico).

del propio impuesto, las multas y recargos, las liberalidades) y, destacadamente, en el nuevo concepto de “*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*” (la DGT entiende que se refiere solo a gastos ilícitos, cuya realización es contraria al ordenamiento, entre los que no cabe incluir los intereses de demora, que vienen establecidos por la ley).

- Finalmente, la DGT apunta que negar la deducibilidad de los intereses de demora tributarios podría tener trascendencia constitucional (principio de capacidad económica, pues se tratan de manera distinta a otros intereses, y principio *non bis in idem*, pues supondría una doble sanción encubierta).

Si la mejor doctrina sobre la deducibilidad de intereses es la de la DGT, si la normativa vigente desde 1995 se ha mantenido hasta ahora sin modificaciones sustanciales en lo que afecta a la deducibilidad de los intereses de demora, si no existe doctrina jurisprudencial aplicable a la Ley 43/1995 y posteriores y el TS está todavía pendiente de pronunciarse, ¿por qué empeñarse en mantener un criterio contrario a la deducibilidad que solo provocará, previsiblemente, litigiosidad e incertidumbre?

9. CONCLUSIONES

1. Desde 1995, al menos, la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha permitido la deducción como gasto de los intereses de demora, incluso cuando se derivan de actuaciones de la inspección tributaria.

La deducción, como la de cualquier otro gasto, es coherente con la naturaleza económica (gasto financiero) y la finalidad jurídica (compensatoria, no punitiva) de los intereses de demora.

Durante estos más de veinte años el legislador ha tenido numerosas oportunidades de revisar este tratamiento fiscal, pero siempre ha mantenido una normativa que permite la deducibilidad. Esta opción del legislador, además, nos alinea con los proyectos de armonización del impuesto existentes en la Unión Europea.

2. Hasta fechas recientes, el criterio administrativo ha sido favorable a la deducibilidad de los intereses de demora de manera clara, constante y general (Dirección General de Tributos, AEAT, Tribunales Económico-Administrativos).

Este pacífico panorama se ha quebrado tras los pronunciamientos de algunos órganos administrativos que han modificado su tradicional criterio favorable a la deducibilidad (resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 e informe del Departamento de Inspección de la AEAT de 7 de marzo de 2016).

Con el debido respeto, consideramos que estos nuevos criterios carecen de soporte legal adecuado, pues se basan en interpretaciones y jurisprudencia que se refieren sólo a la normativa anterior a 1995 y que resultan insostenibles con la normativa aplicable desde entonces.

Como, además, se trata de criterios restrictivos, su aplicación por los órganos de la Administración tributaria provocará previsiblemente una considerable litigiosidad, pues los ciudadanos se verán obligados a recurrir a los Tribunales de Justicia para que se reconozcan los derechos que la ley les otorga y la Administración les niega.

3. A la vista de la incertidumbre generada, la Dirección General de Tributos se ha visto obligada a fijar doctrina favorable a la deducibilidad de los intereses de demora, al menos al amparo de la vigente Ley 27/2014.

En su “Resolución de 4 de abril de 2016 en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades” y en una posterior contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2016, con abundante y acertado razonamiento, la DGT sienta como doctrina –que resulta de obligado cumplimiento para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, es decir, para la AEAT- que los intereses de demora son deducibles.

Aunque la DGT ha evitado pronunciarse sobre la deducibilidad en el marco de la normativa anterior (período 1996-2014), sus razonamientos son plenamente aplicables a ese periodo, pues entre la vigente y la anterior normativa se da una identidad sustancial.

4. Si la AEAT mantiene su criterio de no deducibilidad de los intereses de demora hasta la Ley 27/2014, se provocará previsiblemente una elevada litigiosidad. No sólo por la expectativa de que los Tribunales acepten finalmente la deducción de los intereses de demora, sino por las dificultades que aparecerán para imputar temporalmente los intereses a un ejercicio u otro.
5. Desde el punto de vista jurídico –y de la justicia material- es evidente que se debe aplicar el mismo criterio de deducibilidad de los intereses de demora con la normativa actual (Ley 27/2014) y con la normativa anterior, pues entre ambas se da una perfecta analogía. La Administración tributaria debe aclarar definitivamente la deducibilidad tanto antes como después de la Ley 27/2014, en línea con la doctrina de la Dirección General de Tributos. Y, en evitación de mayores conflictos y polémicas a los que inevitablemente conduce la situación actual, debería de acabarse con las discrepancias de criterio entre los distintos estamentos de la Administración tributaria (DGT-AEAT-TEAC), que no generan más que inseguridad jurídica y perjuicios a los contribuyentes. Bastaría para ello con que el TEAC rectificase su doctrina o que el propio Ministro de Hacienda dictase una disposición interpretativa o aclaratoria. El respeto a los derechos de los contribuyentes y a los principios constitucionales de actuación administrativa lo demandan.

²⁶ La realización del presente documento ha sido dirigida y coordinada por Luis López-Tello y Díaz-Aguado y Carlos Hernández López.