

El Tribunal Supremo confirma que los intereses de demora son gastos fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades

Ángela Atienza Pérez

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez-Acebo & Pombo

Rocío Arias Plaza

Abogada del Área de Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

Los intereses de demora que abona el contribuyente son gastos fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades en la medida en que son gastos contables que la normativa fiscal no limita.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 8 de febrero del 2021 (rec. núm. 3071/2019), se ha pronunciado sobre la deducibilidad, a efectos del impuesto sobre sociedades, tanto de los intereses de demora abonados por el contribuyente en un procedimiento tributario como de los intereses suspensivos. En la vía administrativa y en la contencioso-administrativa ordinaria (Tribunal Superior de Justicia de Galicia) se habían desestimado los argumentos del contribuyente por considerar, en líneas generales, que tanto los intereses de demora derivados de un acta de disconformidad como los intereses suspensivos —por acordar la suspensión de la deuda en la vía administrativa y contenciosa— tenían función «compensadora del incumplimiento de una obligación», por lo que no podían tener la consideración de fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

Examinando el supuesto concreto, el Tribunal Supremo reproduce en primer lugar la posición de cada una de las partes en la controversia y expone a continuación los argumentos que le han servido de base para dirimir la cuestión.

Así, por lo que respecta al contribuyente, éste comienza cuestionando la jurisprudencia a la que hace referencia la sentencia recurrida, ya que se basa en la Ley 61/1978, y recuerda que, a partir de la Ley 43/1995, los intereses de demora son gastos fiscalmente deducibles —como cualquier otro gasto contable cuya deducibilidad fiscal no esté limitada expresamente—; subraya el hecho de que el legislador haya diferenciado los gastos de naturaleza «punitiva» de los que tienen naturaleza financiera y no sancionadora. Destaca, además, que han sido varios los proyectos normativos en los que se descartó de forma expresa la no deducibilidad de los intereses de demora, siendo su carácter deducible el criterio que se desprende de la Resolución de 4 de abril del 2016, de la Dirección General de Tributos.

Por su parte, el abogado del Estado defiende la no deducibilidad del gasto sobre la base de considerar que no está correlacionado con la obtención de ingresos —requisito que, entiende, se desprende tanto del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) como incluso de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades—, sino que tal gasto procede de un incumplimiento por parte de los obligados tributarios, de tal forma que la expresión genérica que considera gastos fiscalmente no deducibles los «gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» (no recogida expresamente en el mencionado texto refundido) sería susceptible de incluir los intereses de demora.

Expuesto lo anterior, el Tribunal Supremo realiza su propio análisis sobre la cuestión. En concreto, considera que la capacidad económica de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades se mide a partir del resultado contable, sobre el que han de practicarse determinados ajustes en los supuestos regulados expresamente por el legislador. Desde esta perspectiva deja claro que los intereses de demora son un gasto contable, citando, entre otras, la Resolución de 9 de febrero del 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que se dispone que «[l]os 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».

Respecto a los ajustes al resultado contable, nos recuerda el tribunal que un gasto contable no será fiscalmente deducible cuando esté contenido expresamente en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que lleva por rúbrica «Gastos no deducibles», y analiza en el presente caso si podría ser de aplicación alguno de sus apartados.

En primer lugar, descarta su encaje como no deducible dentro del apartado relativo a «las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo», ya que la finalidad de los intereses de demora es la de compensar por el incumplimiento de una obligación de dar o por el retraso

en su incumplimiento. Concluye, por tanto, que tienen naturaleza indemnizatoria y compensadora, pero no sancionadora. En este sentido, señala el tribunal que no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que requeriría una previsión expresa, «cosa que no sucede».

Asimismo, considera «evidente» que tampoco se ajusta al concepto de *liberalidad* al no existir *animus donandi*, recalcando que se trata de un pago impuesto por el ordenamiento jurídico.

Analiza también su posible consideración como «gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», a pesar de no estar previsto expresamente en la normativa analizada (que es la recogida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Entiende que este concepto debe limitarse a determinados supuestos, como por ejemplo «sobornos y otras conductas similares», no pudiendo hacerse interpretaciones extensivas al considerar que los intereses de demora no suponen un incumplimiento, sino que, de hecho, son todo lo contrario, ya que se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. Este argumento *obiter dicta* del tribunal, coincidente en nuestra opinión con el sentido restrictivo que manejó el legislador, puede ser muy relevante en el futuro respecto de otros supuestos en los que la Administración ya viene negando su deducibilidad fiscal por considerarlos contrarios al ordenamiento (por ejemplo, las retribuciones de los consejeros que no cumplen determinados requisitos mercantiles).

Asimismo, el alto tribunal añade un apunte final para dejar claro que no comparte que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos y, lo que es más importante, justifica lo anterior al señalar que están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

De acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal Supremo concluye que, «a efectos del impuesto sobre sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho»¹. Además, el Tribunal Supremo equipara las conclusiones vertidas para los intereses de demora a las de los intereses suspensivos.

Téngase presente que esta sentencia llega unos meses después del fallo del Tribunal Supremo de 3 de diciembre del 2020 (rec. núm. 7763/2019) en el que se estableció que los intereses de demora que abona la Administración tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas por su naturaleza indemnizatoria y reparadora del daño. En dicha sentencia, en el voto particular se matizaba que el

¹ En este sentido, recordemos que ya se había pronunciado la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 8 de octubre del 2020, en contra del criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, confirmando que los intereses de demora derivados del pago de un acta de inspección son deducibles en el impuesto sobre sociedades, bajo la vigencia, tanto de la Ley 27/2014 como de los anteriores Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Ley 43/1995.

análisis de la consideración o no como renta de los intereses de demora abonados por la Administración debe ser independiente de su consideración o no como fiscalmente deducibles.

En cualquier caso, téngase en cuenta que el Tribunal Supremo habrá de analizar de nuevo la cuestión a raíz del Auto de 26 de noviembre del 2020, por el que deberá pronunciarse, a efectos del impuesto sobre sociedades (en principio, art. 14 TRLIS), sobre la consideración como gastos deducibles de los intereses de demora incluidos en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, pudiendo el alto tribunal, con esta segunda sentencia, formar jurisprudencia y zanjar así definitivamente este controvertido asunto.