

El TS confirma la deducibilidad de los intereses de demora en el IS pues es incontrovertible que no tienen carácter punitivo o sancionador

Fuente: Centro de Estudios Financieros. CEF

El Tribunal Supremo considera que los intereses de demora están correlacionados con los ingresos, pues están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, son deducibles y por tanto 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 establecidos en el art. 20 TRLIS [art. 16 Ley 27/2014 (Ley IS)].

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 8 de febrero de 2021, **recurso n.º 3071/2019**, resuelve 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, en contra de lo sostenido por** la Administración tributaria y el órgano administrativo revisor.

Esta es la solución a la cuestión planteada en el auto de 16 de enero de 2020, **recurso n.º 3071/2019**. Al respecto de la misma, si los intereses tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, varios Tribunales Superiores de Justicia, [Vid., STS] de Aragón de 20 de julio de 2016, **recurso n.º 5/2015**, y Castilla y León (Sede en Burgos) de 1 de febrero de 2019, **recurso n.º 150/2018**], han decidido en sentido contrario a la sentencia impugnada, esto es, que a efectos del IS los intereses de demora sí merecen la consideración de gasto fiscalmente deducible. Así pues debía determinar el TS si a efectos del IS, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

Comienza manifestando la entidad recurrente en su escrito de interposición que el criterio de la sentencia recurrida carece de soporte legal pues se basa en interpretaciones y jurisprudencia que se refieren a supuestos a los que resultaba aplicable la normativa anterior a 1995, pues desde 1996, con la Ley 43/1995 (Ley IS) los intereses de demora tributarios son 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, redacción que se mantiene en el TR Ley IS. Los intereses legales de demora pagados por el contribuyente no son subsumibles en ninguno de los conceptos que tienen la consideración de fiscalmente no deducibles, por su distinta categorización y naturaleza, en el apartado c) referido a las multas, sanciones penales y administrativas y recargos Precisamente la inclusión de esos conceptos como gastos no deducibles y no así de los intereses legales de demora comporta, a *sensu contrario*, la exclusión de estos últimos a los mismos efectos. Además, el carácter indemnizatorio -no sancionador- de los intereses legales de demora pagados por el contribuyente y su sustantividad respecto a los

recargos en la normativa tributaria, no permite su asimilación a esos conceptos en razón a una supuesta causa común, esto es, la **conducta ilícita del contribuyente a la que anuda su decisión la sentencia recurrida**. Tanto es así, que el texto del Anteproyecto de Ley del Impuesto de Sociedades de 1995 contempló inicialmente como gasto no deducible los intereses de demora, pero finalmente de descartó esa idea. **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. La Dirección General de Tributos, en sus consultas V4080/2015 de 21-12-2015 y V0603/2016 de 15-02-2016, concluyó igualmente que los intereses de demora tributarios son deducibles fiscalmente bajo la Ley 27/2014 (Ley IS), al no poderse subsumir en ninguno de los supuestos de gastos no deducibles recogidos en su artículo 15.**

La DGT, sostiene que:

- los intereses de demora tributarios son gastos financieros según los califica el Tribunal Constitucional en su sentencia **STC 76/1990**, de 26 de abril de 1990(naturaleza compensatoria del daño causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria) y la calificación contable.
- los intereses de demora no se integran en ninguna de las categorías del art. 15 LIS en el que se determinan los gastos fiscales no deducibles, a saber: los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades; multas y sanciones penales y administrativas; recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea, donativos y liberalidades, gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. En consecuencia, los intereses de demora liquidatarios deben considerarse gastos deducibles.
- que es un **gasto financiero, pero sometido a los límites de deducibilidad establecidos en el art. 16 LIS** a saber: 30% del beneficio operativo del ejercicio y el límite de 1 millón de euros.
- los intereses de demora que la Administración tributaria tenga la obligación de satisfacer a los contribuyentes tendrán la consideración de ingresos financieros y se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- se mantiene la deducibilidad de los intereses suspensivos (generados por la suspensión en la ejecución de una deuda por recurso o por aplazamiento y/o fraccionamiento)

En lo que respecta a los intereses de demora, es análoga la redacción de los tres textos normativos: Ley 43/1995, TRLIS/2004 y Ley 27/2014.

La Administración niega la deducibilidad de los intereses de demora en base al **principio de correlación entre ingresos y gastos inspira la regulación del Impuesto de Sociedades**.

El Tribunal Supremo considera en esta sentencia que siendo el hecho imponible del IS la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen que para medir la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales se debe partir de resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos. **Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento y por tanto no**

pueden incluirse entre los gastos no deducibles (multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo ni son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su «*animus donandi*» o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad; y tampoco son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico). No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede. La **Resolución de 9 de febrero de 2016** del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone: “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”, al igual que la **Resolución de 4 de abril de 2016**, de la Dirección General de Tributos.

Considera la Sala que **los intereses de demora están correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles. Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio.** Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad y no hay razón, para no asimilarlos a los intereses de demora en general, pues también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales. La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el art. 20 TRLIS (art. 16 Ley 27/2014).

Por tanto, la Sala resuelve que **a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses 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.

Fuente: Centro de Estudios Financieros. CEF. -