


DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. COMENTARIO DE LA STS DE
ESPAÑA NÚM. 150/2021, DE 8 DE FEBRERO (ROJ: STS 433/2021)

*DEDUCTIBILITY OF INTEREST FOR LATE PAYMENT CORPORATE INCOME
TAX. COMMENT OF THE STS OF SPAIN NUM. 150/2021, OF FEBRUARY 8
(ROJ: STS 433/2021)*

Rev. Boliv. de Derecho N° 32, julio 2021, ISSN: 2070-8157, pp. 1052-1061



Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 12 de abril de 2021

ARTÍCULO APROBADO: 30 de abril de 2021

RESUMEN: El presente estudio analiza la STS 150/2021, de 8 de febrero, que ha declarado la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. Para ello, se hace un repaso a la naturaleza de los intereses de demora, a la previsión del impuesto sobre el cálculo de la base imponible en dicho tributo y el encuadre de estos intereses dentro del gasto deducible.

PALABRAS CLAVE: Intereses de demora; gasto deducible; impuesto sobre sociedades.

ABSTRACT: *This study analyzes STS 150/2021, of February 8, which has declared the deductibility of late payment interest in Corporation Tax. To do this, a review is made of the nature of the moratory interest, the forecast of the tax on the calculation of the taxable base in said tax and the framing of these interests within the deductible expense.*

KEY WORDS: *Moratory interest; deductible expense; corporate tax.*

SUMARIO.- SUPUESTO DE HECHO.- DOCTRINA.- COMENTARIO.- I. LOS INTERESES DE DEMORA EN LA LGT.- II. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS INTERESES DE DEMORA.- III. LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- I. Reserva de ley en materia tributaria.- 2. La base imponible de impuesto sobre sociedades.- 3. La deducibilidad de los gastos financieros. IV. CONSIDERACIONES SOBRE LA STS 150/2021, DE 8 DE FEBRERO.

SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo ha dictado la sentencia número 150/2021, en fecha 8 de febrero de 2021, por la que ha declarado que 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. Dicha sentencia ha sido pronunciada en el recurso contencioso-administrativo 3071/2019, contra la sentencia dictada el 18 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de la Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso nº 15705/2017, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2014.

Los preceptos afectados son el 25 y 26 LGT y 10.3 LIS. La definición de interés de demora nos la brinda, concretamente, el 26 LGT que dictamina: “el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria”.

Los hechos sobre los que se desarrolla el litigio son los siguientes:

I. En noviembre de 2015 la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de La Coruña dictó acuerdo de liquidación referente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, en el cual se regulariza la situación tributaria del contribuyente puesto que se consideró improcedente la deducción pretendida por el obligado tributario de los intereses de demora procedentes de una liquidación tributaria de 2010 por importe de 121.531,25 euros, que fue declarada conforme a derecho

• **Fernando Hernández Guijarro**

Profesor de Derecho Tributario en la Universitat Politècnica de València. Magistrado Suplente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Doctor en Derecho por la Universitat de València. Abogado y Economista, no ejerciente. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Es autor de Ediciones Francis Lefebvre y Aranzadi. Correo electrónico: ferhergu@upv.es.

por la citada sentencia de la Audiencia Nacional. Asimismo, la AEAT rechazó la deducción de los intereses suspensivos por importe de 117.000 euros devengados, al acordarse la suspensión del pago de la deuda tribuiría mientras se tramitaba el procedimiento administrativo y posterior judicial.

2. Contra dicha liquidación interpuso el obligado tributario recurso de reposición, el cual fue desestimado por la oficina gestora. La motivación de la negativa a la admisión de la deducibilidad del gasto fue, según la Administración, que lo característico de los intereses de demora es su función compensadora del incumplimiento de una obligación, de manera que de aceptarse el carácter de gastos deducibles, desaparecería la función llamada a cumplir por dichos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora, por lo que no los considera deducibles para determinar la base imponible en el Impuesto de Sociedades.

3. En de febrero de 2016, la representación de la mercantil presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, que la desestimó mediante resolución de 28 de septiembre de 2017 manteniendo el criterio anterior.

4. La mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo registrado en la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, bajo el número de autos 15705/2017. Seguidos los trámites oportunos, la Sala de instancia dictó sentencia desestimatoria el día 18 de marzo de 2019.

5. La fundamentación de la citada sentencia que se impugna en casación se: “En aplicación del mencionado criterio jurisprudencial, no puede ser acogido el presente recurso en lo que atañe a los intereses moratorios y ello con independencia de que tal criterio se emitiese en relación a litigio al que le era de aplicación la normativa entonces vigente, anterior a la que aquí es de observar, siendo de tener en cuenta que la inviabilidad de aceptar como gasto deducible el procedente del incumplimiento de la norma, no se ve desvirtuada por la circunstancia de que la normativa aquí aplicable haya eliminado la necesidad del gasto como requisito para la deducibilidad, ya que no es de acoger la pretensión de que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo, lo que a su vez excluye también la pretendida deducibilidad de los denominados intereses suspensivos, dada la vinculación de estos últimos con el retardo en la debida superación de la violación normativa en la que en su día incurrió la parte actora y sin que tales específicos intereses, con su singularidad de origen, sean asimilables a los que merezcan ser propiamente considerados como intereses financieros, o como intereses derivados de fraccionamiento o aplazamiento de pago como consecuencia de pacto con la Hacienda Pública”.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

El Tribunal Supremo fija su doctrina a partir de la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. A tal efecto, reconoce que el mismo está constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. La renta de las personas jurídicas está prevista en el art. 10.3 de la LIS, el cual dispone que, en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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.

A partir de ahí, el Tribunal realiza un silogismo de fácil comprensión:

- Por un lado, la LIS establece que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (medición de la capacidad económica del contribuyente), está determinada a partir del resultado contable corregido, en su caso, por determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en la propia LIS.

- Por otro, que los intereses de demora no están expresamente excluidos del concepto de gasto fiscalmente deducible en la LIS.

- En conclusión, el TS fija la siguiente doctrina: "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".

COMENTARIO

I. LOS INTERESES DE DEMORA EN LA LGT.

Conviene empezar con la definición legal del interés de demora. Desde un punto de vista general, los intereses de demora son aquellos que resultan de aplicar un incremento sobre un tipo de referencia en las cantidades adeudadas y vencidas, en proporción al tiempo transcurrido hasta el pago de la deuda.

El Código Civil hace referencia a esta institución en su art. 1.108 donde se dispone que "si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal". Junto a ello, completa su previsión el art. 1.100

cuando afirma que: incurrir en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente y cuando de su naturaleza y circunstancias resulte que la designación de la época en que había de entregarse la cosa o hacerse el servicio, fue motivo determinante para establecer la obligación.

Por lo que respecta a la LGT, el art. 26 establece que el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria.

II. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS INTERESES DE DEMORA.

A la luz de las definiciones normativas anteriores, podemos colegir que los intereses de demora tienen un carácter resarcitorio y no sancionador. Es decir, tienen una finalidad indemnizatoria por el retraso en el pago de la deuda. En otras palabras, el carácter indemnizador -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.

En este comentario no vamos a analizar la diferencia entre intereses de demora -indemnizatorios- y los intereses remuneratorios. En dicho extremo nos remitimos al trabajo del profesor ORÓN MORATAL G.: "Los intereses de demora tributarios en la base imponible de los impuestos directos sobre la renta", *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 51, 2020.

III. LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece en su art. 10.3 que, "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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".

Por lo tanto, debiendo establecerse los elementos que determinan la deuda tributaria por norma con rango de Ley, se hace necesario abordar las características y consecuencias de la reserva de ley.

I. Reserva de ley en materia tributaria.

La producción normativa en el Derecho Tributario ha tenido y tiene una fuerte y necesaria referencia al principio de reserva de Ley tributaria como consecuencia de la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma. En este sentido se pronuncia claramente el art. 31.3 de la CE que establece que: “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”. Junto a ello, el art. 8.a) de la LGT concreta que se regulará por ley la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

De conformidad con lo expuesto, el principio de reserva de ley opera inexcusablemente en la creación *ex novo* de un tributo y en la determinación de sus elementos esenciales o configuradores del mismo. En nuestro caso, tras la previsión del art. 10.3 de la LIS, habrá que analizar si el gasto financiero de los intereses de demora es o no deducible atendiendo a las previsiones de la citada LIS. De existir una previsión que excluyese su deducibilidad, no habría conflicto. Sin embargo, de no existir dicha previsión; ¿qué respuesta nos ofrece la reserva de ley y la interpretación doctrinal?

2. La base imponible de impuesto sobre sociedades

Como hemos anticipado, la base imponible del impuesto viene determinada por el mandato del art. 10.3 LIS. Por ello, debemos atender a las normas que fijan el resultado contable y los preceptos del impuesto que corrigen ese resultado.

El resultado contable de la actividad se refleja en la cuenta de pérdidas y ganancias que separa los ingresos y gastos imputables al ejercicio y que se clasifican por naturaleza; en particular, los derivados de las variaciones de valor originadas por la regla del valor razonable, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad. En concreto, los gastos financieros se encuentran en las cuentas del subgrupo 66 del PGC.

Por lo que respecta a su desarrollo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dictado varias resoluciones donde sostenía el calificativo de gasto financiero a los intereses de demora:

- Resolución ICAC de fecha 9 de octubre de 1997; “Novena.-Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades (...) 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 679. «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores» contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad”.

- Resolución ICAC de 9 de febrero de 2016; art. 18.3 “(...) 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 contabilizarán 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 corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores”.

Todo lo expuesto pone de manifiesto que, desde el punto de vista contable, los intereses de ejercicio o de ejercicios anteriores van a ser registrados en el subgrupo 66, calificado por el propio PGC de “Gastos financieros”, los cuales, son deducibles contablemente. Lo siguiente que habrá que comprobar es qué referencia hace la LIS sobre si son o no deducibles dichos gastos a efectos fiscales pues, de entrada, forman parte del resultado contable a los efectos del art. 10.3 de la Ley del Impuesto.

3. La deducibilidad de los gastos financieros.

Lo primero que toca hacer es analizar los gastos que son considerados no deducible por la LIS y verificar si los intereses de demora se encuentran en dicha relación. Sobre esta cuestión, el art. 15 de la LIS denominado “gastos no deducibles” hace una relación de partidas y conceptos que no serán gastos fiscalmente deducibles. A tal efecto, se enumeran: los que representen una retribución de los fondos propios (por ejemplo, los dividendos), los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, las multas, sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, las pérdidas del juego, los donativos y liberalidades, etc.

Sin embargo, los intereses de demora no se encuentran relacionados en dicho precepto. Sólo podemos encontrar una limitación a la cuantía de su deducibilidad -como gastos financieros que son- en el art. 16 LIS que se denomina "limitación en la deducibilidad de gastos financieros". Lo cual, dicho sea de paso, llevaría a considerar que al tener naturaleza de gastos financieros y no estar excluidos por el art. 15 LIS, son fiscalmente deducibles. Con la limitación del art. 16 LIS, sí; pero deducibles.

IV. CONSIDERACIONES SOBRE LA STS 150/2021, DE 8 DE FEBRERO.

La cuestión a dilucidar en el recurso que da lugar a la sentencia comentada está muy bien delimitada en la admisión a trámite de la casación y el debate se ciñe, simplemente, a determinar si son deducibles en el impuesto sobre sociedades los intereses de demora y los suspensivos. La sentencia analizada realiza, a nuestro juicio, un correcto planteamiento sobre la cuestión principal. Y acierta en el enfoque de la normativa y la jurisprudencia que resuelve la controversia (entre otras, la STC 76/1990, de 26 de abril).

Por lo que respecta a los argumentos que expone la recurrente, entendemos que hace un razonamiento acertado y pone de manifiesto la contradicción de la propia Agencia Tributaria en su informe de fecha 7 de marzo de 2016, en el que admite la deducibilidad de los intereses suspensivos y no los de demora.

En lo que afecta a la Abogacía del Estado, su planteamiento adolece de un error de concepto fundamental. En efecto, en sus alegaciones "incluye entre los gastos no deducibles [art.15.f)]: 'los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico', genérica expresión en la que tienen perfecta cabida los intereses de demora que ahora nos ocupan por derivar, como se viene razonando, de un incumplimiento o cumplimiento incorrecto, contrario al ordenamiento jurídico, de las normas tributarias". Y este argumento no tiene posibilidad de prosperar.

Por un lado, porque "los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento" son los gastos necesarios para incurrir, precisamente, en esa actuación contraria a la norma (por ejemplo, los gastos incurridos en actividades de economía sumergida). Ni siquiera ello se refiere a las posibles consecuencias de dicho acto ilegal (sanciones, multas y los recargos) que ya están expresamente previstas en otros apartados del mismo precepto. Los intereses de demora o suspensivos tienen, como reconoció el Tribunal Constitucional, naturaleza compensatoria por el simple retraso en el pago del impuesto.

Por otro lado, porque puede ser incluso que el interés de demora se devengue a petición del propio contribuyente como en el caso de los aplazamientos y fraccionamientos (art. 65.5 LGT) en los que, lejos de existir un atisbo de actuación

ilegal, el contribuyente quiere atender el pago de la deuda tributaria pero no dispone en dicho momento de la liquidez necesaria y plantea posponer el pago asumiendo dicha indemnización.

Por último, creemos que podría haber tenido cabida otro argumento contra la posición de la Administración Tributaria. En efecto, además de la necesidad de que la no deducibilidad del gasto por los intereses de demora y suspensivos requiere de previsión legal expresa, habida cuenta del art. 10.3 LIS, en ningún caso podría prosperar la práctica –utilizada también por la Abogacía del Estado– del uso de la analogía al intentar asemejar un gasto netamente financiero a uno de naturaleza cuasi-sancionadora. El Derecho Tributario no acoge la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Y dado que la LIS no elimina dicho gasto financiero del concepto de gasto fiscal, no puede ser admitida una interpretación que pretende mostrar una similitud o semejanza entre los gastos por intereses de demora o suspensivos con los recargos u otros que sí están expresamente excluidos.

De conformidad con todo lo expuesto, entendemos que la sentencia comentada ha dejado establecida una cabal doctrina sobre la deducibilidad de los gastos por los intereses de demora y suspensivos (gastos financieros) que, en ocasiones, los contribuyentes por este impuesto deben asumir.