

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

A propósito de la STS de 8 de febrero de 2021

---

## INTRODUCCIÓN

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

La problemática en los últimos años se destapó con una resolución del TEAC de 2015 que a continuación extractaremos, en la que el Tribunal administrativo manifiesta haber cambiado el criterio ya en 2010 en relación con el que se venía manteniendo anteriormente -tanto por el propio TEAC como por la DGT-, lo que provocó que los órganos de la AEAT modificaran el criterio en sus actuaciones y consideraran dicho gasto como no deducible en el IS.

Con la Ley 61/1978, la deducibilidad de los intereses de demora fue polémica, dado que se exigía para la deducibilidad del gasto que éste fuera “necesario para la obtención de los ingresos”. A partir de la Ley 43/1995 se prescinde del requisito de la “necesidad del gasto” y se especificaron en la norma los conceptos que constituían gastos no deducibles sin incluir entre ellos los intereses de demora. Esta redacción se ha mantenido en las normas posteriores, es decir, en el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) y en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS).

Lo cierto es que la literatura sobre este tema es amplísima, al igual que han sido muy numerosas las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT en los últimos tiempos denegando la deducibilidad del gasto.

En mayo de 2016, la AEDAF inició su lucha particular contra el criterio de la Administración y publicó el *paper* número 11 “La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios”<sup>1</sup>, cuyos argumentos ahora acoge el Supremo.

---

<sup>1</sup> Puede consultarse el *Paper* nº 11 La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios en [www.aedaf.es/Gabinete de Estudios/publicaciones/papers](http://www.aedaf.es/Gabinete de Estudios/publicaciones/papers).

La sentencia objeto de comentario se dicta referida a un supuesto en el que resultaba de aplicación el TRLIS, pero, como veremos a continuación, la solución acordada es extrapolable tanto a la Ley anterior -Ley 43/1995-, como a la vigente -Ley 27/2014-, dado que la redacción de los textos normativos sigue el mismo patrón. Aunque en este último caso no se debería generar controversia alguna, a la vista de la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) y dado su carácter vinculante para los órganos de la AEAT.

Antes de entrar en el análisis de la sentencia, conviene recordar los antecedentes de esta doctrina, concretamente las posiciones contradictorias que se han mantenido en la doctrina administrativa por parte de la DGT y del TEAC, así como el criterio que ha seguido en los últimos años la AEAT.

## LOS ANTECEDENTES EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y EL CRITERIO DE LA AEAT

### Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central

En la [resolución de 7 de mayo de 2015, RG 1967/2012, el TEAC](#) se pronuncia sobre la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de un acta de inspección. En esta misma resolución se indica que esta postura no constituye un cambio de criterio, pues este ya se modificó en una resolución anterior, de fecha 23 de noviembre de 2010, RG 2263/2009, por aplicación de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Con anterioridad a dicha fecha, el Tribunal Central venía admitiendo de forma pacífica la deducibilidad de los intereses de demora derivados de las actas de inspección y, en prueba de ello, tenemos una reiterada doctrina al efecto, sobre todo del año 2006 (entre otras la RTEAC de 18 de mayo de 2006, R.G. 3759/2003; RTEAC de 30 de marzo de 2006, R.G. 2152/2003; RTEAC de 30 de marzo de 2006, R.G. 4463/2003).

Como decimos, este cambio de criterio se fundamenta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, plasmada por primera vez en la sentencia de 25 de febrero de 1998, rec. 5785/1992 y posteriormente en la sentencia de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso de casación 10396/2004.

Los motivos que llevan al TS a considerar la no deducibilidad de los intereses de demora y que son reproducidos en su integridad por la resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 se resumen en los siguientes:

- Naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora tributarios: Se abandona, por tanto, la concepción como gastos financieros puesto que no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos.
- Función compensadora de los intereses de demora tributarios: Se parte de la

base de que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por parte del contribuyente de pagar la deuda tributaria en plazo, y es precisamente esa función compensadora la que impide que se consideren gastos deducibles en el IS, pues ello supondría que el ordenamiento permitiese aminorar esa compensación con la deducción en el impuesto. Ausencia de necesidad del gasto: No son gastos deducibles en tanto que los gastos derivados de una situación de incumplimiento de la norma no son gastos necesarios. El actor de un acto contrario al ordenamiento jurídico no puede obtener de él un beneficio o ventaja.

Así, se alcanzan las siguientes conclusiones:

- Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
- 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.

La mayoría de los autores que han escrito sobre el tema coinciden en que el error de base de este cambio de criterio del TEAC se encuentra en aplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo – que aplica la Ley 61/1978 basándose en el concepto de “gasto necesario”- a situaciones acaecidas bajo la vigencia de la Ley 43/1995 en las que, como hemos apuntado anteriormente, la normativa había abandonado ya dicho concepto.

### **Doctrina de la Dirección General de Tributos**

En contraposición a la doctrina del TEAC, a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, la DGT se ha manifestado, claramente, a favor de la consideración como gasto deducible en el IS de los intereses de demora tributarios.

#### **Pronunciamientos de la DGT referidos a ejercicios bajo la vigencia de la Ley 43/1995**

Cabe citar las consultas [2271-03](#), de 16 de diciembre, [1179-97](#) de 10 de junio y [2669-97](#), de 23 de diciembre, todas ellas en el mismo sentido.

Según la DGT, al no contemplarse expresamente los intereses de demora entre los gastos no deducibles del artículo 14 la LIS (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), deben considerarse gastos deducibles.

#### **Pronunciamientos de la DGT referidos a ejercicios bajo la vigencia del TRLIS (aprobado por RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo)**

Se pueden citar las consultas vinculantes [V0983-14](#), de 7 de abril de 2014 y [V0989-15](#), de 27 de marzo de 2015.

En la primera de ellas, Se pronuncia la DGT acerca de la naturaleza tributaria de los intereses de demora a efectos de su deducibilidad en un supuesto de regularización de la materialización de la reserva de inversiones en Canarias (RIC).

En este sentido, entiende que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria. Se trata por tanto de una compensación específica por el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Y, siendo así, la calificación que debe darse a los intereses de demora es la de gasto financiero, por lo que de cumplirse los requisitos legales exigidos –justificación, registro contable y correlación con los ingresos- no se cuestiona su deducibilidad, debiéndose imputar dicho gasto al periodo impositivo en que se produjo el incumplimiento para materializar la RIC.

En la segunda, la V0989-15, la contestación de la DGT no está referida a los intereses de demora de carácter tributario, sino a los intereses de demora satisfechos por la entidad consultante a un trabajador con ocasión del pago de una indemnización por accidente laboral. Pero, en nuestra opinión, el mismo tratamiento fiscal sería extrapolable a la hora de determinar la deducibilidad del gasto en el impuesto. Así, se determina que tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles tanto los intereses de demora correspondientes a la sanción o recargo, como los correspondientes al resto de la indemnización que hubiera sido objeto de acuerdo entre la empresa y el trabajador.

#### **Pronunciamientos de la DGT referidos a ejercicios bajo la vigencia de la Ley 27/2014**

La Ley 27/2014 mantiene el esquema de las anteriores, pero introduce una novedad en la enumeración de gastos no deducibles que podía suscitar ciertas dudas: el apartado f) del artículo 15 relativo a gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En estos casos, la doctrina de la DGT se refleja en las consultas vinculantes [V4080-15](#), de 21 de diciembre y [V0603-16](#), de 15 de febrero, así como en la [Resolución dictada sobre esta cuestión de fecha 4 de abril de 2016](#) (BOE de 6 de abril),<sup>2</sup> cuyas conclusiones se sintetizan como sigue<sup>2</sup>:

- Los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la calificación que de los mismos hace el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 76/1990 (naturaleza compensatoria del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria) y la calificación contable.
- No se encuadran en ninguna de las categorías del artículo 15 de la LIS (gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, multas y sanciones penales y

<sup>2</sup> [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es). [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](#)

administrativas y recargos, donativos y liberalidades, gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico) por lo que deben considerarse deducibles.

- Dado su carácter financiero, están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS (30% del beneficio operativo del ejercicio para los gastos financieros netos cuyo importe supere 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.

### EL CRITERIO DE LA AEAT

En el [Informe de la AEAT sobre deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades](#), de fecha 7 de marzo de 2016, se concluye que los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, de naturaleza indemnizatoria, **no son partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS**. Sin embargo, sí lo serán, según el citado informe, los intereses suspensivos, debido a su naturaleza financiera, equiparándose así a los aplazamientos.

Hay que tener en cuenta que el análisis realizado en dicho informe y, por ende, la posición adoptada en el mismo se refiere a los ejercicios en los que resultaba de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Nada se dice en el informe sobre la deducibilidad de los intereses en los ejercicios afectados por la Ley 27/2014, seguramente porque la DGT ya se había pronunciado sobre la cuestión abogando por la consideración de gasto deducible y, como sabemos, los órganos de la AEAT se encuentran vinculados por dicha doctrina.

### POSICIONAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO EN LA SENTENCIA DE 8 DE FEBRERO DE 2021

#### SUPUESTO DE HECHO

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

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

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

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

## DOCTRINA DEL TRIBUNAL

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

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

definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.

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

## CONCLUSIONES

- El Tribunal Supremo declara que los intereses de demora exigidos como consecuencia de un procedimiento de comprobación, así como los intereses suspensivos devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo, tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- Esta doctrina es aplicable a los supuestos acaecidos a partir de la Ley 43/1995.
- La deducibilidad de los intereses de demora en los ejercicios en los que resulta de aplicación la vigente Ley 27/2014 no debería ser objeto de controversia por varios motivos: En primer lugar, porque existe doctrina de la DGT que ampara dicha deducibilidad y mientras esta no se modifique -por la propia DGT o por el TEAC- los órganos de la AEAT se encuentran vinculados a ella, por lo que dicho gasto no debería cuestionarse en el seno de un procedimiento. En segundo lugar, porque aún en el hipotético caso en que esto ocurriera y el TEAC tuviera que pronunciarse sobre la posible inclusión en el artículo 15.f) de la LIS, el TS en esta sentencia ha dejado claro que los intereses de demora no pueden considerarse gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

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

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

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

\*\*\*\*\*

---

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.