

DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Análisis de la STSJ de Aragón de 20 de julio de 2016 (rec. núm. 5/2015)

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades (IS) es un asunto polémico por la existencia de criterios dispares en el seno de la Administración: el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus resoluciones los considera no deducibles, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) referida a la Ley 61/1978 del IS, y la Dirección General de Tributos (DGT) en consultas vinculantes deducibles. La controversia se trató de cerrar mediante la publicación en 2016 de un informe de la DGT que mantuvo su criterio a favor de la deducibilidad, aunque referido solo a la Ley 27/2014 del IS, sin entrar por tanto en la normativa anterior, por lo que respecto a ella seguiría el TEAC aplicando su criterio. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón que es objeto de comentario corrige al TEAC al entender que con la normativa anterior a la actual Ley del IS (la Ley 43/1995, del IS y el RDLeg. 4/2004, del texto refundido de la Ley del IS) se alteró el régimen de determinación de la base del impuesto y los requisitos para que un gasto sea deducible y ya no se exige la necesidad del gasto, por lo que entiende que debe admitirse su deducción. En el comentario se valora esta afirmación y se pone de relieve la incongruencia que puede representar que no se admita la deducción de ciertos gastos (como los recargos por declaración extemporánea) y sí la de los intereses de demora.

1. SUPUESTO DE HECHO

El caso tratado en la STSJ de Aragón de 20 de julio de 2016, recurso número 5/2015 (NFJ064542), es el siguiente: la entidad dedujo en su declaración del IS del año 2007 los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones, notificadas en ese año por la Administración, que fueron emitidas como consecuencia de las estimaciones parciales de los recursos relacionados con varias actas del IS, IVA y retenciones de varios ejercicios (de 1991 a 1995) extendidas en el año 1998.

Aunque, según se indica en la sentencia, el motivo inicial expresado en el acta para denegar la deducción fue que los intereses deberían haberse contabilizado en el año en que se extendieron las actas, en 1998, ejercicio en el que se produce su devengo, y no en el ejercicio en que adquiere firmeza la resolución de los recursos planteados contra la liquidación del acta, resultando impro-

cedente su deducción en 2007, en la argumentación, tanto de la recurrente como del abogado del Estado, se incide en la consideración como deducible de los intereses de demora, que se erige en el tema central del debate que suscita la sentencia, aunque, como luego veremos, la decisión final se tomó en función de la cuestión primeramente indicada.

Este tema de la deducibilidad de los intereses de demora liquidados por la Administración en sus procedimientos de comprobación ha adquirido actualidad por las dudas que se han planteado, dada la existencia de decisiones administrativas y de los tribunales discrepantes y a la publicación en el año recién terminado de informes de distintos organismos de la Administración, la DGT y el Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dirigidos a aclarar el criterio que debe aplicar la Administración en esta cuestión, pronunciamientos que denotan el grado de interés e inquietud que ha suscitado.

La sentencia que comentamos describe de forma resumida, y al mismo tiempo con profundidad y completitud, el estado de la cuestión desde el punto de vista normativo y de los criterios de los tribunales y de la Administración. Sucintamente, es el siguiente:

- 1.º En relación con la normativa actual del IS, la Ley 27/2014 establece a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, en el artículo 10.3, que la base imponible estará constituida por el resultado contable con las correcciones que estén contempladas en la propia ley y dentro de esas correcciones el artículo 15 relaciona los supuestos que no se admiten como gastos deducibles, entre los que no aparecen expresamente mencionados los intereses de demora.

La normativa anterior, constituida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del IS (TRLIS de 2004) y, antes de esta, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (LIS de 1995) contemplaba de la misma forma, a través de la remisión al resultado contable y de la relación de gastos no deducibles en el artículo 14 de la ley, sin que al igual que en la ley actual se mencionara expresamente dentro de estos a los intereses de demora.

En cambio, en la regulación previa, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no existía esa remisión general al resultado contable, sino que la base se determinaba por diferencia entre los ingresos computables y las partidas deducibles, que se enumeraban en el artículo 13 de la ley, señalándose también las no deducibles en el artículo 14. Lo fundamental para esta norma es que el gasto se tenía por deducible siempre y cuando se tratase de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos.

- 2.º Respecto a la doctrina administrativa y de los tribunales, el punto de referencia principal es el de las SSTS de 25 de febrero de 2010, recurso de casación número 10396/2004 (NFJ038068), y de 24 de octubre de 1998, recurso de casación número 5785/1992 (NFJ006911), que en aplicación de la Ley 61/1978 declararon el carácter no deducible de los intereses de demora contenidos en liquidaciones administrativas. En ambas sentencias, se declaró que los intereses de demora no son sanciones, sino que tienen «una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar

y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria [...] esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende» y en la última de esas sentencias se añadía el argumento de 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. Lo que resulta 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 artículo 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención». No obstante, lo que se discute es si este criterio jurisprudencial puede ser extendido más allá de la vigencia de la normativa que aplicaron, la Ley 61/1978, y alcanzar también a la regulación posterior, desde la Ley 43/1995 a la actual Ley 27/2014.

Sobre ese particular gira el debate y la sentencia con pleno acierto hace referencia a la existencia de pronunciamientos diferentes dentro de la propia Administración. Así, la DGT en consultas reiteradas se ha inclinado por considerar deducibles los intereses de demora, tanto con la LIS de 1995 (Consultas de 23 de diciembre de 1997, núm. 2669/1997 –NFC007114–¹, y de 13 de mayo de 2004, núm. 1226/2004 –NFC019355–), como con el TRLIS de 2004 (Consulta de 27 de marzo de 2015, V0989/2015 –NFC054286–) y con la Ley 27/2014 (Consultas de 21 de diciembre de 2015, V4080/2015 –NFC057227–², y de 15 de febrero de 2016, V0603/2016 –NFC058209–). Básicamente

¹ «Respecto de los componentes de la deuda tributaria, se debe tener en cuenta que conforme al artículo 14 de la Ley 43/1995, apartado 1, a) y b), no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades ni las multas y sanciones penales y administrativas, sin que nada se diga respecto de los intereses de demora, por lo que estos últimos serán fiscalmente deducibles».

² «[...] En primer lugar, cabe señalar que el interés de demora es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter indemnizatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda, sea del tipo que sea. Dicho carácter indemnizatorio se deriva, así, del interés de demora que se genera en un acta de la Administración tributaria, diferenciándose de la sanción que recae sobre dicha acta, cuya finalidad es estrictamente sancionadora. Ambos elementos, sanción e intereses de demora, acompañan al principal de la deuda tributaria, si bien con finalidad diferente. El primero con carácter sancionador, y el segundo con carácter estrictamente financiero». Y, en relación con la posible inclusión de los intereses de demora en alguno de los supuestos de gastos no deducibles del artículo 15 de la ley, la consulta señala: «En este caso concreto, los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico [...]. En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al or-

el fundamento de su criterio, tal y como se señala en la última de las consultas citadas es que «[...] los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico». No obstante, hay que hacer constar que el criterio anterior es el que ha mantenido la DGT a partir de la reforma del IS de 1995, pero con la Ley 61/1978 anterior había negado la deducibilidad de los intereses de demora, como se observa en la Consulta de 20 de febrero de 1995 –NFC002399–³, basándose en las razones que también utilizaría más tarde el TS, pero lo cierto es que tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 el criterio de la DGT favorable a la deducibilidad se mantuvo pese a la STS de 25 de febrero de 2010.

El TEAC, al contrario que la DGT, sí modificó su criterio a raíz de la Sentencia de 25 de febrero de 2010. En un principio se había manifestado claramente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, incluso en relación con la Ley 61/1978, es decir, desconociendo la tesis de la primera sentencia del TS, pudiéndose citar las Resoluciones de 25 de octubre de 2007, R. G. 3103/2005 (NFJ027841) y de 30 de marzo de 2006, R. G. 2152/2003 (NFJ023748)⁴. Sin embargo, este criterio fue revisado como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, acogiendo plenamente el parecer del alto tribunal, considerándolo aplicable también a la normativa posterior a la Ley 61/1978, por lo que pasó a negar la deducibilidad de los intereses de demora. Así, en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, R. G. 2263/2009 (NFC061476), tras reconocer que en resoluciones anteriores había admitido la deducibilidad de los intereses, manifiesta la necesidad de modificar dicho criterio como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, reproduciendo los mismos argumentos que empleó ese tribunal. De igual modo, la Resolución de 7 de mayo de 2015, R. G. 1967/2012 (NFC058171), reitera lo manifestado en la resolución anterior como consecuencia de la jurisprudencia sentada por el TS.

Ante este panorama, que significaba la convivencia en el seno de la Administración de dos posiciones opuestas sobre la cuestión, reaccionó la AEAT con un informe dirigido a aclarar la aplicación en sus actuaciones de comprobación de uno u otro criterio. Así, este Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección, que lleva fecha de 7 de marzo de 2016 (NFL017949), tras aludir a los criterios enfrentados que mantenían, por un

denamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora».

³ «[...] es criterio de esta Dirección General que no tendrán la consideración de deducibles aquellos intereses que tengan su origen en el incumplimiento de obligaciones tributarias por entender que no pueden considerarse "necesarios" los gastos procedentes de una situación de incumplimiento de una norma legal. Los intereses de demora, consecuencia de la regularización de la situación tributaria realizada por un acta de Inspección, al ser gastos procedentes del incumplimiento de una norma legal no tendrán por consiguiente la consideración de gasto deducible».

⁴ «En cuanto al carácter deducible de los intereses de demora a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que tuvo lugar el 1 de enero de 1996, no existe discrepancia entre las partes, admitiéndose plenamente su deducibilidad por la Inspección».

lado, el TEAC y, por otro, la DGT, teniendo en cuenta que los criterios de uno y otra vinculan a la AEAT, adopta, en relación con los intereses de demora tributarios derivados de liquidaciones de comprobación de la Administración, como doctrina vinculante, la posición del TEAC, por lo que no se consideran deducibles. Esto no afecta a los intereses suspensivos, es decir, aquellos que no se contienen en el acta de inspección o, en general, en los actos administrativos de liquidación, sino que se generan después por el tiempo en que permanece suspendida la exigencia del ingreso de la liquidación recurrida, pues para ellos el informe concluye que deben estimarse deducibles. Unos días más tarde, el 30 de marzo, la AEAT emitió una nota aclaratoria que matizaba que el informe se debía entender referido a la aplicación de la Ley 43/1995 (LIS) y del TRLIS de 2004, por lo que se abstenía de pronunciarse sobre la regulación en vigor, la de la Ley 27/2014.

Al poco tiempo del informe anterior, la DGT publicó una resolución, de fecha 4 de abril de 2016, en la que confirmaba su criterio, reiterado como hemos visto en numerosas consultas vinculantes, a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, apoyándose en la normativa contenida en la Ley 27/2014. En la resolución se advertía que no existía contradicción entre la doctrina del TEAC y la mantenida por la misma DGT en sus consultas vinculantes, pues se proyectan sobre normativas diferentes. Su principal argumento en defensa de la deducibilidad es que los intereses de demora tienen carácter financiero y no naturaleza sancionadora (excluida por la letra c) del art. 15 de la Ley 27/2014) ni suponen actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f) del mismo art. 15) sino al contrario, vienen impuestas por el ordenamiento jurídico.

En definitiva, si aceptamos la afirmación de la resolución de la DGT de que no hay contradicción entre las posturas que defienden uno y otro órgano de la Administración, entre su criterio y el del TEAC, pues se refieren a normativas diferentes, la deducibilidad de los intereses de demora dependería de la regulación aplicable, así:

- Tras la Ley 27/2014, actual Ley del IS, los gastos por intereses de demora devengados serían deducibles.
- Con anterioridad, el TRLIS de 2004, la Ley 43/1995 (LIS) y, por supuesto, la normativa previa, la Ley 61/1978, no serían deducibles.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La posición sobre el tema de la sentencia del TSJ de Aragón objeto de este comentario se desarrolla en los fundamentos décimo y undécimo de la misma, en los que, en esencia, el argumento principal es que los dos pronunciamientos del TS contrarios a la deducibilidad de los intereses de demora, tanto la Sentencia de 24 de octubre de 1998 como la de 25 de febrero de 2010, se referían a unos supuestos de hecho a los que era de aplicación la Ley 61/1978 y el Reglamento de 1982, por tanto, una normativa que exigía que el gasto fuese necesario para la obtención de los rendimientos, y lo que hacían ambas sentencias del TS es declarar que los intereses de demora no se pueden conceptuar como gastos necesarios. Por ello, el TSJ considera que se equivoca

el TEAC al aplicar la misma doctrina sobre los intereses de demora que el TS formuló respecto a la Ley 61/1978 a los supuestos en los que ya no era de aplicación esa normativa, porque a partir de la Ley 43/1995 (LIS), y continuada por el TRLIS de 2004 y la Ley 27/2014, la necesidad deja de ser un requisito de la deducibilidad del gasto. Esta es la objeción principal que opone ese tribunal a la doctrina del TEAC en contra de la deducibilidad, pues no entiende que puedan exigirse las mismas condiciones que sirvieron al TS para negar la deducibilidad cuando la normativa del IS, a partir de la Ley 43/1995, suprimió esa exigencia.

Pero el TSJ de Aragón avanza más y critica abiertamente las soluciones adoptadas por la Administración en los informes y resoluciones últimos a los que se ha hecho referencia. Como se ha señalado anteriormente, el Informe de la AEAT, basándose en la doctrina del TEAC, se inclina por la no admisión de la deducibilidad de los intereses de demora con la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, mientras que la DGT, sin rechazar la doctrina del TEAC, se inclinaba por admitir la deducibilidad justificándolo en el cambio de criterio adoptado por la Ley 27/2014 respecto a la normativa anterior en cuanto a la regulación de los gastos deducibles del IS. Para el tribunal, en cambio, la Ley 27/2014 en absoluto modifica el régimen de deducibilidad en el IS que regía en la LIS de 1995 y en el TRLIS de 2004, si acaso, el único cambio importante que se ha producido en la ley actual es que incluye un nuevo supuesto de exclusión de la deducibilidad que no estaba en la normativa anterior: el de «los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», pero no analiza la implicación que esto tendría, alegando que «su interpretación y alcance excede del ámbito de este proceso».

En definitiva, la sentencia concluye que es procedente la deducción de los intereses de demora tributarios, pues la doctrina del TS debe limitar su aplicación a la Ley 61/1978, mientras que con la normativa posterior no hay razón para negar su deducibilidad en cuanto ya no se exige el requisito de necesidad.

No obstante, en el caso examinado en la sentencia había otro aspecto a valorar y era el de si el gasto cumplía las reglas de imputación temporal establecidas en la normativa del impuesto. En el artículo 19 del TRLIS de 2004 se dispone, en su apartado 1, por un lado, que «los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen», con independencia del periodo en que se produzca el cobro o pago. En consecuencia, a lo que hay que atender es al devengo, al momento en que se produce el gasto. Y a este respecto la sentencia confirma el razonamiento contenido en la liquidación de la Administración de que el gasto se produjo en 1998 cuando se dictaron los actos de liquidación derivados de las actas, pues «las liquidaciones tributarias practicadas originan, en el caso examinado, por sí solas un derecho de crédito a favor de la Administración y una deuda a cargo del obligado tributario, sin necesidad de refrendo judicial, por razón de los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva de que goza la actividad administrativa, sin perjuicio naturalmente del derecho del administrado a impugnar las resoluciones administrativas».

Sentado lo anterior, en la sentencia se analiza también la posible aplicación del principio de inscripción contable establecido en el apartado 3 del mismo artículo 19, según el cual para que un gasto sea deducible es preciso que se haya registrado contablemente, lo que implica que un gasto no es deducible hasta que no se registre, con lo que cabe deducir un gasto en un ejercicio

posterior al de su devengo si se retrasa el registro contable del mismo, pero esto condicionado a que de ello no se derive una tributación inferior. El tribunal estima que en el caso enjuiciado nos encontramos «ante intereses de demora imputables al año 1998, y en menor medida al 2002, que no han sido contabilizados hasta el ejercicio 2007 y, como señala la liquidación, por aplicación del principio de inscripción contable, dichos gastos no son deducibles hasta el momento en que se registran, pero en este momento no cabría, en aplicación de la regla general, trasladarlos al periodo al que son imputables porque la liquidación del impuesto sobre sociedades de esos periodos ha devenido firme al estar prescrito el periodo, y por lo tanto no son deducibles».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha indicado, la sentencia examina la cuestión debatida desde dos puntos de vista: por un lado, el de la naturaleza de los intereses de demora tributarios y, en consonancia con ella, su consideración como gasto deducible o no deducible; y, por otro, el de la imputación temporal de los intereses liquidados en las actas de inspección cuando esas liquidaciones son objeto de recurso. Nuestro comentario se va a centrar en el primero de esos aspectos.

Partimos de que, como se ha mencionado previamente, los tribunales y, entre sí, distintos órganos de la Administración mantienen posturas divergentes en esta materia. Estas diferencias de opinión salen a la luz, principalmente, a raíz de los pronunciamientos del TS contenidos en las Sentencias de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010, a las que se ha hecho referencia anteriormente. Como consecuencia de esa segunda sentencia, se advirtió un claro cambio de sentido en las resoluciones del TEAC pues pasó de admitir la deducibilidad de los intereses al considerarlos gastos financieros a rechazarla en aplicación de la jurisprudencia del alto tribunal. En cambio, la DGT en las consultas que se plantearon sobre este tema en relación con el IS continuó considerando los gastos por intereses de demora como deducibles, sin aplicar las sentencias del TS por entender que al estar referidas a una normativa anterior no surtían efecto sobre la regulación del impuesto en ese momento.

El hecho de que se mantuviese esa diferencia de criterio entre dos órganos de la misma Administración del Estado, uno encargado de resolver las reclamaciones que se planteen contra los actos de liquidación de la Administración tributaria y otro que ejerce las competencias de proponer, elaborar e interpretar la normativa del régimen tributario general, generó una incertidumbre considerable en los órganos encargados de la comprobación tributaria (la AEAT), y por ende en los contribuyentes, que no sabían cuál de los dos criterios debían aplicar. Esta incertidumbre se trató de despejar mediante la emisión de los informes de la AEAT y de la DGT a los que hemos hecho referencia. Pero, ¿realmente se han solucionado los interrogantes que se planteaban respecto a su deducibilidad?, ¿se ha conseguido unificar el criterio de la Administración? Aparentemente sí: el de la DGT sirve respecto a los supuestos en los que sea de aplicación la normativa actual, mientras que el del TEAC valdría para los intereses de demora registrados en el periodo de vigencia de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004. Sin embargo, el tema sigue suscitando dudas y problemas no resueltos, como evidencia la sentencia que se comenta.

En principio, en el momento actual, lo que no se pone en discusión es que la jurisprudencia del TS ha dejado sentado que antes de la reforma del impuesto de 1995, con la Ley 61/1978, los intereses de demora liquidados por la Administración no eran deducibles en el IS. Por otro lado, el criterio mantenido sin oposición por la Administración, porque así lo ha interpretado la DGT, es que con la ley actual del IS los gastos por intereses de demora son deducibles.

Entre una y otra normativa, el periodo que abarca desde 1996 a 2014, en el que la regulación básica del impuesto estaba constituida primero por la LIS de 1995 y después por el TRLIS de 2004, se mantiene la duda pues el TEAC aplica la doctrina del TS, por la cual los intereses de demora registrados como gastos en ese periodo no serían fiscalmente deducibles, y la sentencia del TSJ de Aragón se opone radicalmente a esa conclusión.

La solución hallada por la Administración para resolver el conflicto generado por los puntos de vista discrepantes de dos de sus órganos consistió en confirmar ambos criterios, aunque cada uno de ellos rige en un ámbito temporal distinto. Es decir, no corrige ninguno de los dos criterios, sino que mantiene la validez de ambos, sin que colisionen porque se declara que son aplicables en periodos diferentes, al referirse cada uno de ellos a una normativa distinta. El Informe de la AEAT acepta la tesis del TEAC sobre la no deducibilidad, como no podía ser de otra forma dada la vinculación a la doctrina reiterada de ese tribunal (art. 239.8 LGT), si bien matiza que no es trasladable a los intereses de demora suspensivos, que sí tendrían carácter deducible. La resolución de la DGT, al abordar la cuestión desde la óptica exclusiva de la Ley 27/2014 y no tratar la incidencia respecto a la normativa anterior y, al mismo tiempo, manifestar que no hay contradicción entre su criterio y el que mantiene el TEAC está dando por válida la posición del TEAC para el periodo 1996 a 2014.

La sentencia que se comenta viene a corregir el esquema anterior. Su crítica se dirige al TEAC, pues considera que el punto de partida que adopta ese tribunal administrativo es equivocado al pretender aplicar la tesis del TS basada en la necesidad del gasto que se exigía por la Ley 61/1978 a una normativa del IS posterior en la que, como ha destacado la doctrina, una de sus principales novedades fue el enfoque del resultado contable y la eliminación del requisito de la necesidad del gasto para su deducibilidad. Sin embargo, en mi opinión, esta afirmación del tribunal es preciso matizarla. Aunque es verdad que como tal requisito no se menciona expresamente en la norma, eso no quiere decir que se haya eliminado completamente su exigencia, de manera que a partir de ella se acepte cualquier gasto registrado en contabilidad, sin que se impongan límites a su deducibilidad fiscal. De hecho se ha puesto en cuestión la afirmación de que la Ley 43/1995 supusiera un cambio radical respecto a la norma anterior en cuanto a las condiciones para que un gasto se considere deducible. Se suele citar la STS de 1 de octubre de 1997, recurso número 10290/1991 (NFJ005669), como paradigma del nuevo enfoque que tras la Ley 43/1995 se dio a la relación entre necesidad y deducibilidad. En esta sentencia se destacaba que la LIS de 1995 significó un avance en la clarificación de los gastos que son deducibles, pues llevó a cabo una concreción de los gastos que no se consideraban liberalidad excluida de la deducibilidad como los que «[...] con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]», lo que a juicio del TS suponía delimitar mejor los gastos «necesarios».

rios», entre los que se encuentran los correlacionados con los ingresos. Así pues, esta sentencia del alto tribunal aclara, por tanto, el concepto de gasto deducible en contraposición al de liberalidad. En un trabajo de VILLEGAS MORENO⁵ sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, publicado en junio de 2015, por lo tanto antes de que se emitieran el Informe de la AEAT y la resolución de la DGT, se hace referencia a la pervivencia del requisito de la necesidad del gasto con la Ley 43/1995, que en su opinión no supuso la asimilación del gasto contable y el fiscal, sino que contempló límites y requisitos, y cita en defensa de esta idea la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, en la que se afirma que: «Según esa tesis liberalizadora que se suscribió en los albores de la Ley 43/1995, una vez cumplidos los requisitos contables, no limitados a la contabilización, sino a que esta fuera correcta, al menos formalmente, conforme a esa teoría, que aún se sigue invocando ante los tribunales todo gasto sería deducible, sin que la Administración pudiera entrar a rectificar el resultado contable acudiendo a conceptos jurídicos tan problemáticos y dudosos como el de la necesidad del gasto, su correlación con los ingresos o el concepto negativo de la liberalidad (art. 14.1 e) de la Ley 43/1995). No obstante, basta una lectura de la sentencia del Tribunal Supremo a que se ha hecho referencia para descartar el advenimiento de cambios sustanciales en el régimen general de deducibilidad de los gastos en el impuesto sobre sociedades, salvo en lo que respecta a los gastos que la ley reconoce específicamente como deducibles porque, siendo esencialmente gratuitos, no obedecen a un designio de liberalidad, sino de relaciones públicas, promoción directa o indirecta de productos o servicios y, en términos literales "[...] los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]" y, en tal condición, se exceptúan del concepto legal de "donativos y liberalidades" (art. 14.1 e) de la LIS de 1995)».

En conclusión, si bien la Ley 43/1995 estableció modificaciones importantes en la regulación del impuesto y, entre ellas, una mayor aproximación al resultado contable, esto no quiere decir que se hubiera prescindido totalmente del requisito de la necesidad. Simplemente lo que incorporó la nueva normativa del IS fue una mejor concreción de lo que se considera gasto deducible y de lo que se entiende por liberalidad, excluyendo de esta una serie de gastos que se pueden calificar como normales o comunes de las empresas, pero esto no supuso la desaparición de la necesidad del gasto. Por tanto, se puede decir que en la medida en que la Ley 43/1995 no hubiese eliminado el requisito de la necesidad, la doctrina del TS, que hace descansar en la ausencia de ese requisito su conclusión de que los intereses de demora no deben tener la condición de gasto deducible, seguiría siendo aplicable bajo la vigencia de la normativa posterior a la Ley 61/1978 en la que se basó el TS. Este es en definitiva el criterio que mantiene el TEAC, al que se opone la sentencia del TSJ que se comenta.

Por otro lado, como se ha apuntado anteriormente, la delimitación de lo que se considera deducible se hace también en sentido negativo mediante la enumeración de los gastos no deducibles en los artículos 14 de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004 y en el 15 de la actual Ley 27/2014. Por consiguiente, es preciso analizar si los intereses de demora pueden integrarse en alguno de los supuestos excluidos expresamente en la ley. Se mencionan las «multas y sanciones penales y administrati-

⁵ VILLEGAS MORENO, A.: «Gastos no deducibles: intereses de demora tributarios», *RCyT. CEF*, núm. 387, junio 2015, págs. 107-109.

vas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (art. 15 c) Ley 27/2014 y art. 14 c) de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004). ¿Por qué esos conceptos y no los intereses de demora? Una primera explicación sería que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora. Esto es correcto, pero es discutible que los recargos del periodo ejecutivo y, sobre todo, el de declaración extemporánea tengan esa naturaleza. Es cierto que atribuir una determinada naturaleza a los recargos es una tarea delicada, pues ha sido objeto de profundo debate en la doctrina, sin que se haya conseguido un criterio uniforme. Los autores⁶ se han movido entre considerarlos semejantes en cuanto a su finalidad y función a los intereses de demora y considerarlos equivalentes a las sanciones. Ahora bien, lo característico de los recargos indicados es que se imponen con carácter automático, al margen de la culpabilidad del sujeto y cumplen una función indemnizatoria y disuasoria del incumplimiento, distinta de la meramente represiva o punitiva de las sanciones, por lo que no es de aplicación el régimen jurídico sancionador. Pero con independencia de lo que se piense acerca de su naturaleza, el análisis desde el punto de vista de la realidad práctica pone de relieve, comparando la conducta de los sujetos a los que se aplican los recargos, sobre todo el de declaración extemporánea, con la de los sujetos a los que se aplican los intereses de demora tributarios por regularizaciones efectuadas por la Administración, por ejemplo a través de actas de inspección, que resulta más beneficiados estos últimos a los que la Administración descubre que autoliquidaron una cuota inferior a la procedente, que a los que voluntariamente sin requerimiento previo, pero fuera de plazo, regularicen su situación e ingresen la cuota diferencial. Es notorio que el principio de justicia tributaria y el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias quedan cuestionados por el sistema de recargos por declaración extemporánea. Como observa VILLEGAS MORENO⁷: «Si el sistema tributario pretende fomentar las regularizaciones espontáneas y voluntarias de los obligados tributarios, merced al sistema de los recargos establecidos en el artículo 27 de la LGT, sería hacer de peor condición al sujeto pasivo que regulariza sus incumplimientos tributarios que al que espera a que la Administración tributaria actúe».

Otra circunstancia que es preciso destacar es que la deducibilidad de los intereses de demora se predica al margen de la obligación tributaria principal sobre la que se calcula, es decir, que serían deducibles en todo caso, sea cual sea el impuesto sobre cuya cuota se calculan. Por ejemplo, en el caso del IS, la cuota no es deducible porque se exceptiona expresamente en el artículo 15 de la Ley 27/2014, pero los intereses de demora sí serían deducibles. ¿Tiene esto sentido? Para los defensores de la tesis de la deducibilidad, en especial la DGT, la conclusión anterior no supone contradicción alguna por el distinto fundamento de una y otra obligación: los intereses de demora son meros gastos financieros y hay que aceptar su deducibilidad al margen de la consideración que merezca la obligación a la que acompaña y sobre la que se calcula. Pasaría lo mismo con los intereses de un préstamo obtenido para pagar la cuota del IS. Sin embargo, para otros autores no cabe efectuar esa asimilación simple a los gastos financieros: los intereses de demora son otra cosa. Como vimos antes, para el TS los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria del perjuicio causado y en

⁶ CAYÓN GALLARDO, A.: «Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 104, 2014, págs. 13-26.

⁷ VILLEGAS MORENO, A., *op. cit.*, pág. 110.

el caso de los que se liquidan como consecuencia de comprobaciones efectuadas por la Administración «tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria» (Sentencia de 24 de octubre de 1998) y como concluye esa misma sentencia no cabe la deducción en el IS, «pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende».

En conclusión, aunque la sentencia del TSJ de Aragón que aquí se comenta supone un cambio en el criterio hasta ahora imperante en los tribunales sobre la deducibilidad de los intereses de demora al amparo de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, teniendo en cuenta los argumentos expuestos en contra de esa posición, habrá que esperar a futuros pronunciamientos del TEAC, de otros tribunales contenciosos y, sobre todo, del TS, para conocer cuál es la solución definitiva a la cuestión.

Por último, cabría preguntarse si lo que se ha comentado sobre esta sentencia afecta al criterio desarrollado por la DGT en su resolución y en las consultas referidas a la Ley 27/2014. En principio, ese centro directivo defiende su postura afirmando que esa ley introdujo una serie de cambios en la regulación del impuesto que configuran un nuevo enfoque de la deducibilidad de los gastos. Sin embargo, el examen de los preceptos que en la nueva ley tratan sobre esta cuestión, en especial el nuevo artículo 15 que enumera los supuestos excluidos de la deducibilidad, pone de manifiesto que se reproducen los existentes en la normativa anterior con la novedad importante de la letra f) «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Inicialmente parecería que en este supuesto podrían encuadrarse aquellos casos de gastos por intereses de demora asociados a una regularización tributaria, es decir, a una cuota liquidada como consecuencia de que el sujeto no declaró o lo hizo por cuantía menor que la procedente. Sin embargo, la DGT sale al paso de este posible entendimiento: «[...] no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por este» y, entre otros argumentos, añade: «[...] hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a este y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley». No se comparte este último razonamiento de la resolución de la DGT: existe incumplimiento de una norma cuando se exige una cuota tributaria a un sujeto que no la liquidó correctamente, pero esto no implica necesariamente que hubiese cometido una infracción y sea objeto de una sanción. Para imponer una sanción es preciso que se den ciertos requisitos (culpabilidad, que no concurra causa de exclusión, etc.), no es suficiente que se haya incumplido la ley. Lo paradójico sería, como se expresó en la STS de 25 de febrero de 2010 en relación con los intereses de demora liquidados en acta de inspección, que «el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo». Por consiguiente, aunque la Administración tributaria, en virtud del criterio sostenido por la DGT, al que se encuentra vinculada, se inclina a partir de la Ley 27/2014 por la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, y este criterio, por el momento, no ha tenido contestación en los tribunales, habrá que estar a la expectativa, pues dependiendo de cómo se resuelva la cuestión en relación con la normativa anterior, podría variar el criterio en relación con la actual.

el fundamento de su criterio, tal y como se señala en la última de las consultas citadas es que «[...] los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico». No obstante, hay que hacer constar que el criterio anterior es el que ha mantenido la DGT a partir de la reforma del IS de 1995, pero con la Ley 61/1978 anterior había negado la deducibilidad de los intereses de demora, como se observa en la Consulta de 20 de febrero de 1995 –NFC002399–³, basándose en las razones que también utilizaría más tarde el TS, pero lo cierto es que tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 el criterio de la DGT favorable a la deducibilidad se mantuvo pese a la STS de 25 de febrero de 2010.

El TEAC, al contrario que la DGT, sí modificó su criterio a raíz de la Sentencia de 25 de febrero de 2010. En un principio se había manifestado claramente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, incluso en relación con la Ley 61/1978, es decir, desconociendo la tesis de la primera sentencia del TS, pudiéndose citar las Resoluciones de 25 de octubre de 2007, R. G. 3103/2005 (NFJ027841) y de 30 de marzo de 2006, R. G. 2152/2003 (NFJ023748)⁴. Sin embargo, este criterio fue revisado como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, acogiendo plenamente el parecer del alto tribunal, considerándolo aplicable también a la normativa posterior a la Ley 61/1978, por lo que pasó a negar la deducibilidad de los intereses de demora. Así, en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, R. G. 2263/2009 (NFC061476), tras reconocer que en resoluciones anteriores había admitido la deducibilidad de los intereses, manifiesta la necesidad de modificar dicho criterio como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, reproduciendo los mismos argumentos que empleó ese tribunal. De igual modo, la Resolución de 7 de mayo de 2015, R. G. 1967/2012 (NFC058171), reitera lo manifestado en la resolución anterior como consecuencia de la jurisprudencia sentada por el TS.

Ante este panorama, que significaba la convivencia en el seno de la Administración de dos posiciones opuestas sobre la cuestión, reaccionó la AEAT con un informe dirigido a aclarar la aplicación en sus actuaciones de comprobación de uno u otro criterio. Así, este Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección, que lleva fecha de 7 de marzo de 2016 (NFL017949), tras aludir a los criterios enfrentados que mantenían, por un

denamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora».

³ «[...] es criterio de esta Dirección General que no tendrán la consideración de deducibles aquellos intereses que tengan su origen en el incumplimiento de obligaciones tributarias por entender que no pueden considerarse "necesarios" los gastos procedentes de una situación de incumplimiento de una norma legal. Los intereses de demora, consecuencia de la regularización de la situación tributaria realizada por un acta de Inspección, al ser gastos procedentes del incumplimiento de una norma legal no tendrán por consiguiente la consideración de gasto deducible».

⁴ «En cuanto al carácter deducible de los intereses de demora a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que tuvo lugar el 1 de enero de 1996, no existe discrepancia entre las partes, admitiéndose plenamente su deducibilidad por la Inspección».

lado, el TEAC y, por otro, la DGT, teniendo en cuenta que los criterios de uno y otra vinculan a la AEAT, adopta, en relación con los intereses de demora tributarios derivados de liquidaciones de comprobación de la Administración, como doctrina vinculante, la posición del TEAC, por lo que no se consideran deducibles. Esto no afecta a los intereses suspensivos, es decir, aquellos que no se contienen en el acta de inspección o, en general, en los actos administrativos de liquidación, sino que se generan después por el tiempo en que permanece suspendida la exigencia del ingreso de la liquidación recurrida, pues para ellos el informe concluye que deben estimarse deducibles. Unos días más tarde, el 30 de marzo, la AEAT emitió una nota aclaratoria que matizaba que el informe se debía entender referido a la aplicación de la Ley 43/1995 (LIS) y del TRLIS de 2004, por lo que se abstenía de pronunciarse sobre la regulación en vigor, la de la Ley 27/2014.

Al poco tiempo del informe anterior, la DGT publicó una resolución, de fecha 4 de abril de 2016, en la que confirmaba su criterio, reiterado como hemos visto en numerosas consultas vinculantes, a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, apoyándose en la normativa contenida en la Ley 27/2014. En la resolución se advertía que no existía contradicción entre la doctrina del TEAC y la mantenida por la misma DGT en sus consultas vinculantes, pues se proyectan sobre normativas diferentes. Su principal argumento en defensa de la deducibilidad es que los intereses de demora tienen carácter financiero y no naturaleza sancionadora (excluida por la letra c) del art. 15 de la Ley 27/2014) ni suponen actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f) del mismo art. 15) sino al contrario, vienen impuestas por el ordenamiento jurídico.

En definitiva, si aceptamos la afirmación de la resolución de la DGT de que no hay contradicción entre las posturas que defienden uno y otro órgano de la Administración, entre su criterio y el del TEAC, pues se refieren a normativas diferentes, la deducibilidad de los intereses de demora dependería de la regulación aplicable, así:

- Tras la Ley 27/2014, actual Ley del IS, los gastos por intereses de demora devengados serían deducibles.
- Con anterioridad, el TRLIS de 2004, la Ley 43/1995 (LIS) y, por supuesto, la normativa previa, la Ley 61/1978, no serían deducibles.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La posición sobre el tema de la sentencia del TSJ de Aragón objeto de este comentario se desarrolla en los fundamentos décimo y undécimo de la misma, en los que, en esencia, el argumento principal es que los dos pronunciamientos del TS contrarios a la deducibilidad de los intereses de demora, tanto la Sentencia de 24 de octubre de 1998 como la de 25 de febrero de 2010, se referían a unos supuestos de hecho a los que era de aplicación la Ley 61/1978 y el Reglamento de 1982, por tanto, una normativa que exigía que el gasto fuese necesario para la obtención de los rendimientos, y lo que hacían ambas sentencias del TS es declarar que los intereses de demora no se pueden conceptuar como gastos necesarios. Por ello, el TSJ considera que se equivoca

el TEAC al aplicar la misma doctrina sobre los intereses de demora que el TS formuló respecto a la Ley 61/1978 a los supuestos en los que ya no era de aplicación esa normativa, porque a partir de la Ley 43/1995 (LIS), y continuada por el TRLIS de 2004 y la Ley 27/2014, la necesidad deja de ser un requisito de la deducibilidad del gasto. Esta es la objeción principal que opone ese tribunal a la doctrina del TEAC en contra de la deducibilidad, pues no entiende que puedan exigirse las mismas condiciones que sirvieron al TS para negar la deducibilidad cuando la normativa del IS, a partir de la Ley 43/1995, suprimió esa exigencia.

Pero el TSJ de Aragón avanza más y critica abiertamente las soluciones adoptadas por la Administración en los informes y resoluciones últimos a los que se ha hecho referencia. Como se ha señalado anteriormente, el Informe de la AEAT, basándose en la doctrina del TEAC, se inclina por la no admisión de la deducibilidad de los intereses de demora con la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, mientras que la DGT, sin rechazar la doctrina del TEAC, se inclinaba por admitir la deducibilidad justificándolo en el cambio de criterio adoptado por la Ley 27/2014 respecto a la normativa anterior en cuanto a la regulación de los gastos deducibles del IS. Para el tribunal, en cambio, la Ley 27/2014 en absoluto modifica el régimen de deducibilidad en el IS que regía en la LIS de 1995 y en el TRLIS de 2004, si acaso, el único cambio importante que se ha producido en la ley actual es que incluye un nuevo supuesto de exclusión de la deducibilidad que no estaba en la normativa anterior: el de «los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», pero no analiza la implicación que esto tendría, alegando que «su interpretación y alcance excede del ámbito de este proceso».

En definitiva, la sentencia concluye que es procedente la deducción de los intereses de demora tributarios, pues la doctrina del TS debe limitar su aplicación a la Ley 61/1978, mientras que con la normativa posterior no hay razón para negar su deducibilidad en cuanto ya no se exige el requisito de necesidad.

No obstante, en el caso examinado en la sentencia había otro aspecto a valorar y era el de si el gasto cumplía las reglas de imputación temporal establecidas en la normativa del impuesto. En el artículo 19 del TRLIS de 2004 se dispone, en su apartado 1, por un lado, que «los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen», con independencia del periodo en que se produzca el cobro o pago. En consecuencia, a lo que hay que atender es al devengo, al momento en que se produce el gasto. Y a este respecto la sentencia confirma el razonamiento contenido en la liquidación de la Administración de que el gasto se produjo en 1998 cuando se dictaron los actos de liquidación derivados de las actas, pues «las liquidaciones tributarias practicadas originan, en el caso examinado, por sí solas un derecho de crédito a favor de la Administración y una deuda a cargo del obligado tributario, sin necesidad de refrendo judicial, por razón de los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva de que goza la actividad administrativa, sin perjuicio naturalmente del derecho del administrado a impugnar las resoluciones administrativas».

Sentado lo anterior, en la sentencia se analiza también la posible aplicación del principio de inscripción contable establecido en el apartado 3 del mismo artículo 19, según el cual para que un gasto sea deducible es preciso que se haya registrado contablemente, lo que implica que un gasto no es deducible hasta que no se registre, con lo que cabe deducir un gasto en un ejercicio

posterior al de su devengo si se retrasa el registro contable del mismo, pero esto condicionado a que de ello no se derive una tributación inferior. El tribunal estima que en el caso enjuiciado nos encontramos «ante intereses de demora imputables al año 1998, y en menor medida al 2002, que no han sido contabilizados hasta el ejercicio 2007 y, como señala la liquidación, por aplicación del principio de inscripción contable, dichos gastos no son deducibles hasta el momento en que se registran, pero en este momento no cabría, en aplicación de la regla general, trasladarlos al periodo al que son imputables porque la liquidación del impuesto sobre sociedades de esos periodos ha devenido firme al estar prescrito el periodo, y por lo tanto no son deducibles».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha indicado, la sentencia examina la cuestión debatida desde dos puntos de vista: por un lado, el de la naturaleza de los intereses de demora tributarios y, en consonancia con ella, su consideración como gasto deducible o no deducible; y, por otro, el de la imputación temporal de los intereses liquidados en las actas de inspección cuando esas liquidaciones son objeto de recurso. Nuestro comentario se va a centrar en el primero de esos aspectos.

Partimos de que, como se ha mencionado previamente, los tribunales y, entre sí, distintos órganos de la Administración mantienen posturas divergentes en esta materia. Estas diferencias de opinión salen a la luz, principalmente, a raíz de los pronunciamientos del TS contenidos en las Sentencias de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010, a las que se ha hecho referencia anteriormente. Como consecuencia de esa segunda sentencia, se advirtió un claro cambio de sentido en las resoluciones del TEAC pues pasó de admitir la deducibilidad de los intereses al considerarlos gastos financieros a rechazarla en aplicación de la jurisprudencia del alto tribunal. En cambio, la DGT en las consultas que se plantearon sobre este tema en relación con el IS continuó considerando los gastos por intereses de demora como deducibles, sin aplicar las sentencias del TS por entender que al estar referidas a una normativa anterior no surtían efecto sobre la regulación del impuesto en ese momento.

El hecho de que se mantuviese esa diferencia de criterio entre dos órganos de la misma Administración del Estado, uno encargado de resolver las reclamaciones que se planteen contra los actos de liquidación de la Administración tributaria y otro que ejerce las competencias de proponer, elaborar e interpretar la normativa del régimen tributario general, generó una incertidumbre considerable en los órganos encargados de la comprobación tributaria (la AEAT), y por ende en los contribuyentes, que no sabían cuál de los dos criterios debían aplicar. Esta incertidumbre se trató de despejar mediante la emisión de los informes de la AEAT y de la DGT a los que hemos hecho referencia. Pero, ¿realmente se han solucionado los interrogantes que se planteaban respecto a su deducibilidad?, ¿se ha conseguido unificar el criterio de la Administración? Aparentemente sí: el de la DGT sirve respecto a los supuestos en los que sea de aplicación la normativa actual, mientras que el del TEAC valdría para los intereses de demora registrados en el periodo de vigencia de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004. Sin embargo, el tema sigue suscitando dudas y problemas no resueltos, como evidencia la sentencia que se comenta.

En principio, en el momento actual, lo que no se pone en discusión es que la jurisprudencia del TS ha dejado sentado que antes de la reforma del impuesto de 1995, con la Ley 61/1978, los intereses de demora liquidados por la Administración no eran deducibles en el IS. Por otro lado, el criterio mantenido sin oposición por la Administración, porque así lo ha interpretado la DGT, es que con la ley actual del IS los gastos por intereses de demora son deducibles.

Entre una y otra normativa, el periodo que abarca desde 1996 a 2014, en el que la regulación básica del impuesto estaba constituida primero por la LIS de 1995 y después por el TRLIS de 2004, se mantiene la duda pues el TEAC aplica la doctrina del TS, por la cual los intereses de demora registrados como gastos en ese periodo no serían fiscalmente deducibles, y la sentencia del TSJ de Aragón se opone radicalmente a esa conclusión.

La solución hallada por la Administración para resolver el conflicto generado por los puntos de vista discrepantes de dos de sus órganos consistió en confirmar ambos criterios, aunque cada uno de ellos rige en un ámbito temporal distinto. Es decir, no corrige ninguno de los dos criterios, sino que mantiene la validez de ambos, sin que colisionen porque se declara que son aplicables en periodos diferentes, al referirse cada uno de ellos a una normativa distinta. El Informe de la AEAT acepta la tesis del TEAC sobre la no deducibilidad, como no podía ser de otra forma dada la vinculación a la doctrina reiterada de ese tribunal (art. 239.8 LGT), si bien matiza que no es trasladable a los intereses de demora suspensivos, que sí tendrían carácter deducible. La resolución de la DGT, al abordar la cuestión desde la óptica exclusiva de la Ley 27/2014 y no tratar la incidencia respecto a la normativa anterior y, al mismo tiempo, manifestar que no hay contradicción entre su criterio y el que mantiene el TEAC está dando por válida la posición del TEAC para el periodo 1996 a 2014.

La sentencia que se comenta viene a corregir el esquema anterior. Su crítica se dirige al TEAC, pues considera que el punto de partida que adopta ese tribunal administrativo es equivocado al pretender aplicar la tesis del TS basada en la necesidad del gasto que se exigía por la Ley 61/1978 a una normativa del IS posterior en la que, como ha destacado la doctrina, una de sus principales novedades fue el enfoque del resultado contable y la eliminación del requisito de la necesidad del gasto para su deducibilidad. Sin embargo, en mi opinión, esta afirmación del tribunal es preciso matizarla. Aunque es verdad que como tal requisito no se menciona expresamente en la norma, eso no quiere decir que se haya eliminado completamente su exigencia, de manera que a partir de ella se acepte cualquier gasto registrado en contabilidad, sin que se impongan límites a su deducibilidad fiscal. De hecho se ha puesto en cuestión la afirmación de que la Ley 43/1995 supusiera un cambio radical respecto a la norma anterior en cuanto a las condiciones para que un gasto se considere deducible. Se suele citar la STS de 1 de octubre de 1997, recurso número 10290/1991 (NFJ005669), como paradigma del nuevo enfoque que tras la Ley 43/1995 se dio a la relación entre necesidad y deducibilidad. En esta sentencia se destacaba que la LIS de 1995 significó un avance en la clarificación de los gastos que son deducibles, pues llevó a cabo una concreción de los gastos que no se consideraban liberalidad excluida de la deducibilidad como los que «[...] con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]», lo que a juicio del TS suponía delimitar mejor los gastos «necesarios».

rios», entre los que se encuentran los correlacionados con los ingresos. Así pues, esta sentencia del alto tribunal aclara, por tanto, el concepto de gasto deducible en contraposición al de liberalidad. En un trabajo de VILLEGAS MORENO⁵ sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, publicado en junio de 2015, por lo tanto antes de que se emitieran el Informe de la AEAT y la resolución de la DGT, se hace referencia a la pervivencia del requisito de la necesidad del gasto con la Ley 43/1995, que en su opinión no supuso la asimilación del gasto contable y el fiscal, sino que contempló límites y requisitos, y cita en defensa de esta idea la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, en la que se afirma que: «Según esa tesis liberalizadora que se suscribió en los albores de la Ley 43/1995, una vez cumplidos los requisitos contables, no limitados a la contabilización, sino a que esta fuera correcta, al menos formalmente, conforme a esa teoría, que aún se sigue invocando ante los tribunales todo gasto sería deducible, sin que la Administración pudiera entrar a rectificar el resultado contable acudiendo a conceptos jurídicos tan problemáticos y dudosos como el de la necesidad del gasto, su correlación con los ingresos o el concepto negativo de la liberalidad (art. 14.1 e) de la Ley 43/1995). No obstante, basta una lectura de la sentencia del Tribunal Supremo a que se ha hecho referencia para descartar el advenimiento de cambios sustanciales en el régimen general de deducibilidad de los gastos en el impuesto sobre sociedades, salvo en lo que respecta a los gastos que la ley reconoce específicamente como deducibles porque, siendo esencialmente gratuitos, no obedecen a un designio de liberalidad, sino de relaciones públicas, promoción directa o indirecta de productos o servicios y, en términos literales "[...] los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]" y, en tal condición, se exceptúan del concepto legal de "donativos y liberalidades" (art. 14.1 e) de la LIS de 1995)».

En conclusión, si bien la Ley 43/1995 estableció modificaciones importantes en la regulación del impuesto y, entre ellas, una mayor aproximación al resultado contable, esto no quiere decir que se hubiera prescindido totalmente del requisito de la necesidad. Simplemente lo que incorporó la nueva normativa del IS fue una mejor concreción de lo que se considera gasto deducible y de lo que se entiende por liberalidad, excluyendo de esta una serie de gastos que se pueden calificar como normales o comunes de las empresas, pero esto no supuso la desaparición de la necesidad del gasto. Por tanto, se puede decir que en la medida en que la Ley 43/1995 no hubiese eliminado el requisito de la necesidad, la doctrina del TS, que hace descansar en la ausencia de ese requisito su conclusión de que los intereses de demora no deben tener la condición de gasto deducible, seguiría siendo aplicable bajo la vigencia de la normativa posterior a la Ley 61/1978 en la que se basó el TS. Este es en definitiva el criterio que mantiene el TEAC, al que se opone la sentencia del TSJ que se comenta.

Por otro lado, como se ha apuntado anteriormente, la delimitación de lo que se considera deducible se hace también en sentido negativo mediante la enumeración de los gastos no deducibles en los artículos 14 de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004 y en el 15 de la actual Ley 27/2014. Por consiguiente, es preciso analizar si los intereses de demora pueden integrarse en alguno de los supuestos excluidos expresamente en la ley. Se mencionan las «multas y sanciones penales y administrati-

⁵ VILLEGAS MORENO, A.: «Gastos no deducibles: intereses de demora tributarios», *RCyT. CEF*, núm. 387, junio 2015, págs. 107-109.

vas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (art. 15 c) Ley 27/2014 y art. 14 c) de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004). ¿Por qué esos conceptos y no los intereses de demora? Una primera explicación sería que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora. Esto es correcto, pero es discutible que los recargos del periodo ejecutivo y, sobre todo, el de declaración extemporánea tengan esa naturaleza. Es cierto que atribuir una determinada naturaleza a los recargos es una tarea delicada, pues ha sido objeto de profundo debate en la doctrina, sin que se haya conseguido un criterio uniforme. Los autores⁶ se han movido entre considerarlos semejantes en cuanto a su finalidad y función a los intereses de demora y considerarlos equivalentes a las sanciones. Ahora bien, lo característico de los recargos indicados es que se imponen con carácter automático, al margen de la culpabilidad del sujeto y cumplen una función indemnizatoria y disuasoria del incumplimiento, distinta de la meramente represiva o punitiva de las sanciones, por lo que no es de aplicación el régimen jurídico sancionador. Pero con independencia de lo que se piense acerca de su naturaleza, el análisis desde el punto de vista de la realidad práctica pone de relieve, comparando la conducta de los sujetos a los que se aplican los recargos, sobre todo el de declaración extemporánea, con la de los sujetos a los que se aplican los intereses de demora tributarios por regularizaciones efectuadas por la Administración, por ejemplo a través de actas de inspección, que resulta más beneficiados estos últimos a los que la Administración descubre que autoliquidaron una cuota inferior a la procedente, que a los que voluntariamente sin requerimiento previo, pero fuera de plazo, regularicen su situación e ingresen la cuota diferencial. Es notorio que el principio de justicia tributaria y el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias quedan cuestionados por el sistema de recargos por declaración extemporánea. Como observa VILLEGAS MORENO⁷: «Si el sistema tributario pretende fomentar las regularizaciones espontáneas y voluntarias de los obligados tributarios, merced al sistema de los recargos establecidos en el artículo 27 de la LGT, sería hacer de peor condición al sujeto pasivo que regulariza sus incumplimientos tributarios que al que espera a que la Administración tributaria actúe».

Otra circunstancia que es preciso destacar es que la deducibilidad de los intereses de demora se predica al margen de la obligación tributaria principal sobre la que se calcula, es decir, que serían deducibles en todo caso, sea cual sea el impuesto sobre cuya cuota se calculan. Por ejemplo, en el caso del IS, la cuota no es deducible porque se exceptiona expresamente en el artículo 15 de la Ley 27/2014, pero los intereses de demora sí serían deducibles. ¿Tiene esto sentido? Para los defensores de la tesis de la deducibilidad, en especial la DGT, la conclusión anterior no supone contradicción alguna por el distinto fundamento de una y otra obligación: los intereses de demora son meros gastos financieros y hay que aceptar su deducibilidad al margen de la consideración que merezca la obligación a la que acompaña y sobre la que se calcula. Pasaría lo mismo con los intereses de un préstamo obtenido para pagar la cuota del IS. Sin embargo, para otros autores no cabe efectuar esa asimilación simple a los gastos financieros: los intereses de demora son otra cosa. Como vimos antes, para el TS los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria del perjuicio causado y en

⁶ CAYÓN GALLARDO, A.: «Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 104, 2014, págs. 13-26.

⁷ VILLEGAS MORENO, A., *op. cit.*, pág. 110.

el caso de los que se liquidan como consecuencia de comprobaciones efectuadas por la Administración «tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria» (Sentencia de 24 de octubre de 1998) y como concluye esa misma sentencia no cabe la deducción en el IS, «pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende».

En conclusión, aunque la sentencia del TSJ de Aragón que aquí se comenta supone un cambio en el criterio hasta ahora imperante en los tribunales sobre la deducibilidad de los intereses de demora al amparo de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, teniendo en cuenta los argumentos expuestos en contra de esa posición, habrá que esperar a futuros pronunciamientos del TEAC, de otros tribunales contenciosos y, sobre todo, del TS, para conocer cuál es la solución definitiva a la cuestión.

Por último, cabría preguntarse si lo que se ha comentado sobre esta sentencia afecta al criterio desarrollado por la DGT en su resolución y en las consultas referidas a la Ley 27/2014. En principio, ese centro directivo defiende su postura afirmando que esa ley introdujo una serie de cambios en la regulación del impuesto que configuran un nuevo enfoque de la deducibilidad de los gastos. Sin embargo, el examen de los preceptos que en la nueva ley tratan sobre esta cuestión, en especial el nuevo artículo 15 que enumera los supuestos excluidos de la deducibilidad, pone de manifiesto que se reproducen los existentes en la normativa anterior con la novedad importante de la letra f) «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Inicialmente parecería que en este supuesto podrían encuadrarse aquellos casos de gastos por intereses de demora asociados a una regularización tributaria, es decir, a una cuota liquidada como consecuencia de que el sujeto no declaró o lo hizo por cuantía menor que la procedente. Sin embargo, la DGT sale al paso de este posible entendimiento: «[...] no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por este» y, entre otros argumentos, añade: «[...] hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a este y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley». No se comparte este último razonamiento de la resolución de la DGT: existe incumplimiento de una norma cuando se exige una cuota tributaria a un sujeto que no la liquidó correctamente, pero esto no implica necesariamente que hubiese cometido una infracción y sea objeto de una sanción. Para imponer una sanción es preciso que se den ciertos requisitos (culpabilidad, que no concurra causa de exclusión, etc.), no es suficiente que se haya incumplido la ley. Lo paradójico sería, como se expresó en la STS de 25 de febrero de 2010 en relación con los intereses de demora liquidados en acta de inspección, que «el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo». Por consiguiente, aunque la Administración tributaria, en virtud del criterio sostenido por la DGT, al que se encuentra vinculada, se inclina a partir de la Ley 27/2014 por la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, y este criterio, por el momento, no ha tenido contestación en los tribunales, habrá que estar a la expectativa, pues dependiendo de cómo se resuelva la cuestión en relación con la normativa anterior, podría variar el criterio en relación con la actual.