

## A PROPÓSITO DE LOS GASTOS FINANCIEROS: ¿SON FISCALMENTE DEDUCIBLES LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS?

**Alicia Villegas Moreno**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

---

### EXTRACTO

Se analiza el tratamiento contable y fiscal a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios liquidados en supuestos de regularizaciones tributarias. La conclusión que se alcanza es la consideración tributaria de los mismos como un gasto no deducible según jurisprudencia del Tribunal Supremo y la existencia de posibles contingencias fiscales por la falta de seguimiento de tal criterio en diversas resoluciones del TEAC y consultas de la DGT.

**Palabras claves:** gastos no deducibles e intereses de demora.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 21-07-2014 / Fecha de revisión: 30-04-2015*

## WITH REGARD TO FINANCIAL EXPENSES: ARE INTEREST IN ARREARS CONSIDERED A DEDUCTIBLE EXPENSE FOR CORPORATE INCOME TAX PURPOSES?

Alicia Villegas Moreno

---

### ABSTRACT

This article deals with the accounting and tax treatment of the interest in arrears deriving from tax proceedings for the purpose of determining the Corporate Income Tax («CIT») taxable base. The conclusion reached by the author is that, pursuant to certain rulings of the Spanish Supreme Court, interest in arrears are not considered a deductible expense for CIT purposes. Additionally, this paper analyses the existence of tax contingencies regarding the lack of follow-up of the Spanish Supreme Court case law on this point by the Spanish General Directorate of Taxes and the Regional Economic-Administrative Court.

**Keywords:** non-deductible expenses and interest in arrears.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Impuesto sobre Sociedades: el resultado contable y la inclusión como gastos financieros de los intereses de demora tributarios
3. Impuesto sobre Sociedades: gastos no deducibles. Calificación como liberalidades de los intereses de demora tributarios
4. Consideraciones finales

## 1. INTRODUCCIÓN

Las recientes modificaciones normativas efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) en relación con la deducibilidad de los gastos financieros en el IS, negando aquella o limitando temporalmente esta, obligan a reflexionar sobre un tema que podríamos calificar de antiguo, y que se entiende o parece entenderse ya resuelto o superado. ¿Son gastos financieros los intereses de demora tributarios regulados en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria? ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios?

La consulta de cualquiera de los manuales al uso del IS<sup>1</sup> o incluso la base de criterios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria o AEAT) denominada INFORMA<sup>2</sup> lleva a considerar que el criterio que pueda entenderse consolidado es la

<sup>1</sup> Así se puede consultar en:

- **Memento de IS:** 693. *Los intereses de demora tributarios no tienen, en ningún caso, carácter sancionador, sino indemnizatorio. Ello motiva que sean deducibles.*
- **Memento Cierre fiscal-contable (ejercicio 2014): 6850.** *Ni las sanciones ni los recargos tienen carácter de gasto deducible, pero sí los intereses de demora.*

<sup>2</sup> 124903-INTERESES DE DEMORA. Pregunta: ¿Deben tenerse en cuenta los intereses de demora para determinar la base imponible? Respuesta: Sí, dado que la ley del impuesto no establece ninguna excepción a la deducción de estos intereses y que son gastos de acuerdo con la norma contable. Normativa/Doctrina artículo 10.3 del TRLIS, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo de 2004. Consulta de la DGT 2099/2004, de 23 de diciembre (NFC020405). **130302-ACTA POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Pregunta. Las cuotas fiscales, sanciones e intereses de demora derivadas de la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección de Hacienda ¿son fiscalmente deducibles? Respuesta:** El artículo 14 del TRLIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización. Igualmente no son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. Por tanto, la cuota del Impuesto sobre Sociedades así como la sanción contabilizada como gasto derivada de las actas de inspección no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS. Al no regularse nada en dicho artículo 14 respecto de los intereses de demora, estos serán fiscalmente deducibles de la base imponible del IS en el periodo impositivo en que se produzca la liquidación definitiva de las actas. **Normativa/Doctrina.** Artículo 14 del TRLIS, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Consulta de la DGT 615/1997, de 3 de abril. Consulta de la DGT 2099/2004, de 23 de diciembre (NFC020405).

consideración de tales intereses de demora tributarios como «un gasto financiero más» y fiscalmente deducibles en el ámbito del citado impuesto.

Por el contrario, el criterio que se entiende aplicable cuando del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se trata, incluso aunque estas desarrollen una actividad económica, es considerar fiscalmente no deducibles tales intereses de demora, calificados en este caso de pérdida patrimonial y no de gasto financiero<sup>3</sup>.

Se trata de analizar en las líneas siguientes si los intereses de demora tributarios liquidados en supuestos de regularizaciones tributarias son o no gastos financieros y si son o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

De no serlo, criterio este que, anticipo ya, es el que resulta de diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, es evidente que no les afecta el límite para la deducibilidad de los gastos establecidos en el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) vigente hasta 1 de enero de 2015, o en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, vigente a partir de dicha fecha (en adelante, LIS 27/2014).

En caso contrario dicho límite operaría o podría operar sobre los mismos si bien no existe hasta la fecha criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT).

Antes de analizar la cuestión conviene reflejar las cifras que la liquidación de estos intereses pudiera representar, tomando para ello los datos ofrecidos por la memoria de la Agencia Tributaria del año 2012<sup>4</sup>.

El cuadro que se inserta a continuación refleja la **Recaudación obtenida de las actuaciones de prevención y control del fraude tributario y aduanero**, tanto la denominada directa, como la denominada inducida, esto es la recaudación efectuada a consecuencia de las actuaciones de prevención y control realizadas. (*Se incluyen ingresos por declaraciones complementarias o presentadas fuera de plazo y los procedentes de delitos contra la Hacienda Pública, contrabando y blanqueo de capitales, así como la minoración de devoluciones de expedientes judicializados.*)

<sup>3</sup> Así se puede consultar en **Memento de IRPF: 4126**, donde se analiza la calificación como ganancia de patrimonio establecida por la Administración tributaria para el receptor de los mismos, cuando estos intereses son abonados por la Administración, llegando a la conclusión de que para el pagador por el retraso en el cumplimiento de una obligación o su falta de cumplimiento, entendemos que tienen la consideración de pérdida patrimonial.

<sup>4</sup> La memoria correspondiente a 2013 señala que en 2013 los ingresos directos de actuaciones de control realizadas por la Agencia Tributaria fueron de **10.091,46 millones de euros** y los ingresos inducidos ascendieron a **858,72 millones**.

consideración de tales intereses de demora tributarios como «un gasto financiero más» y fiscalmente deducibles en el ámbito del citado impuesto.

Por el contrario, el criterio que se entiende aplicable cuando del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se trata, incluso aunque estas desarrollen una actividad económica, es considerar fiscalmente no deducibles tales intereses de demora, calificados en este caso de pérdida patrimonial y no de gasto financiero<sup>3</sup>.

Se trata de analizar en las líneas siguientes si los intereses de demora tributarios liquidados en supuestos de regularizaciones tributarias son o no gastos financieros y si son o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

De no serlo, criterio este que, anticipo ya, es el que resulta de diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, es evidente que no les afecta el límite para la deducibilidad de los gastos establecidos en el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) vigente hasta 1 de enero de 2015, o en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, vigente a partir de dicha fecha (en adelante, LIS 27/2014).

En caso contrario dicho límite operaría o podría operar sobre los mismos si bien no existe hasta la fecha criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT).

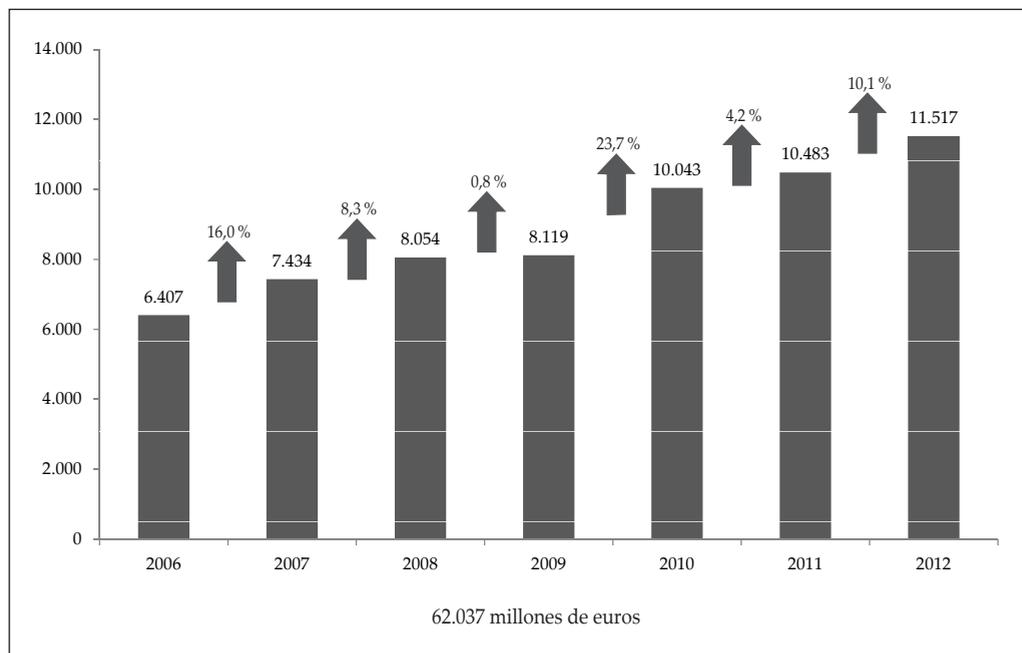
Antes de analizar la cuestión conviene reflejar las cifras que la liquidación de estos intereses pudiera representar, tomando para ello los datos ofrecidos por la memoria de la Agencia Tributaria del año 2012<sup>4</sup>.

El cuadro que se inserta a continuación refleja la **Recaudación obtenida de las actuaciones de prevención y control del fraude tributario y aduanero**, tanto la denominada directa, como la denominada inducida, esto es la recaudación efectuada a consecuencia de las actuaciones de prevención y control realizadas. (*Se incluyen ingresos por declaraciones complementarias o presentadas fuera de plazo y los procedentes de delitos contra la Hacienda Pública, contrabando y blanqueo de capitales, así como la minoración de devoluciones de expedientes judicializados.*)

<sup>3</sup> Así se puede consultar en **Memento de IRPF: 4126**, donde se analiza la calificación como ganancia de patrimonio establecida por la Administración tributaria para el receptor de los mismos, cuando estos intereses son abonados por la Administración, llegando a la conclusión de que para el pagador por el retraso en el cumplimiento de una obligación o su falta de cumplimiento, entendemos que tienen la consideración de pérdida patrimonial.

<sup>4</sup> La memoria correspondiente a 2013 señala que en 2013 los ingresos directos de actuaciones de control realizadas por la Agencia Tributaria fueron de **10.091,46 millones de euros** y los ingresos inducidos ascendieron a **858,72 millones**.

**Evolución de los resultados de las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero**



Si bien de la citada Memoria no puede obtenerse el desglose que los intereses de demora liquidados, incluidos en dichas cifras, puedan representar tanto en el ámbito de las actuaciones directas, como en el ámbito de las actuaciones inducidas, sí que permite conocer la importancia que en términos económicos tienen tales intereses.

Es evidente que cualquier cambio de criterio sobre la deducibilidad de estos intereses podría ocasionar una importante contingencia fiscal a los sujetos pasivos del IS.

**2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: EL RESULTADO CONTABLE Y LA INCLUSIÓN COMO GASTOS FINANCIEROS DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS**

El IS se define como «un tributo de carácter directo y naturaleza personal que **grava la renta de las sociedades** y demás entidades jurídicas **de acuerdo con las normas de esta ley**» (art. 1. *Naturaleza* del TRLIS y de la LIS 27/2014).

La ley define el hecho imponible como «la **obtención de renta**, cualquiera que fuese su **fuelle u origen**,...» (art. 4.1.º del TRLIS y de la LIS 27/2014) y en su artículo 10. *Concepto y determinación de la base imponible*, apartados 1 y 3 establece:

«1. La base imponible **estará constituida por el importe de la renta** en el **periodo impositivo** minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

(...)

3. 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».

En definitiva la renta obtenida por el sujeto pasivo del IS y que constituye la base imponible del impuesto exige para su cálculo como dice la ley:

1. **Determinar el resultado contable** de acuerdo con:
  - 1.1. Las normas previstas en el **Código de Comercio**.
  - 1.2. En las **demás leyes** relativas a dicha **determinación**.
  - 1.3. En las **disposiciones que se dicten en desarrollo** de las citadas normas.
2. Corregir el **resultado contable** mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley reguladora del IS.

Es por ello que lo primero que cabe preguntarse es cuál es el tratamiento que los intereses de demora tributarios tienen desde el punto de vista contable, para luego analizar si la Ley reguladora del IS contiene alguna norma que, en su caso, permita corregir a efectos fiscales ese tratamiento contable.

Conviene recordar que esta forma de calcular la *renta obtenida por los sujetos pasivos* del IS y que constituye la base imponible del impuesto fue introducida por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde 1 de enero de 1996, y que bajo la vigencia de esta ley, han sido dos los planes generales de contabilidad aplicables, sin que el citado artículo 10.3 del TRLIS regulador de la forma de calcular la base imponible del IS haya sido modificado, a pesar de que, como tendremos ocasión de analizar, el registro contable de estos intereses de demora ha sufrido una modificación:

- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, vigente hasta 1 de enero de 2008.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, vigente desde 1 de enero de 2008.

Con anterioridad a dicha fecha (1 de enero de 1996), la *renta obtenida por los sujetos pasivos del IS* y que constituye la base imponible del impuesto se determinaba mediante la descripción de los diferentes componentes de la misma realizando la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, una **definición pormenorizada de los distintos conceptos**.

Como refleja la exposición de motivos de este reglamento, se parte, entre otros, de **dos tradicionales principios**:

«(...)

- b) Determinación de la base de imposición **con apoyo** en los datos contables.
- c) **Adecuación de la carga tributaria a la capacidad contributiva** de los sujetos; y»

Y en este contexto el Reglamento reflexiona sobre las relaciones entre contabilidad y fiscalidad señalando:

«En el desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades no podía prescindirse de la relación evidente que existe entre contabilidad y fiscalidad, para cuyo tratamiento, si **se prescinde de la posibilidad de una separación absoluta entre normas fiscales y contables**, se ofrecen **tres alternativas**:

- a) La **aceptación incondicional de las valoraciones contables** a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- b) El **sometimiento de la contabilidad a las valoraciones aceptadas a efectos fiscales**; y
- c) La **armonización de criterios contables y fiscales**, sin que esto signifique que **las valoraciones contables hayan de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales**.

De estas alternativas, aceptar **la primera** supondría **una deslegalización práctica del impuesto, sobre cuya cuantía podría disponer de forma casi ilimitada el contribuyente**, mientras que acoger **la segunda** podría **poner en peligro la propia subsistencia de la contabilidad** como técnica de información y representación de la verdadera situación patrimonial y de las operaciones realizadas, por lo que **la tercera resulta la más plausible, siendo, además, la postura seguida tradicionalmente en nuestro ordenamiento**. Además, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo a través de lo dispuesto en los artículos 16, 22 y 30, refuerza la idea de que debe procurarse el mayor grado posible de aproximación entre la contabilidad y las reglas fiscales, sin que ello suponga, empero, menoscabo de las facultades normativas que tienen los distintos órganos del Estado. La confirmación última de esta postura se encuentra en la disposición adicional cuarta de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, antes citada, en la que se impide, de forma indirecta, la existencia de contabilidades diversas.

El Reglamento ha prestado una especial atención a los aspectos e implicaciones contables del impuesto, **definiendo conceptos y operaciones** con una terminología familiar a la mayoría de las Empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea, con lo que se buscan así soluciones a los problemas de adaptación futura a esta última. Lógicamente esta postura no ha impedido hacer especial hincapié en aquellos conceptos u operaciones cuya consideración y tratamiento a efectos del impuesto resultan especialmente relevantes. De esta forma, la posterior evolución de la técnica contable no introducirá inseguridades o alteraciones innecesarias y peligrosas sobre la estructura básica del impuesto, sin que ello impida naturalmente que, a través del procedimiento establecido para la elaboración de disposiciones generales, se realicen en su momento las oportunas adaptaciones de la normativa fiscal.

Lo anteriormente expuesto no debe entenderse como una intromisión de las normas fiscales en los aspectos contables y de gestión de las Empresas, sino que, por el contrario, supone, en la mayoría de los casos, la eliminación de la doble óptica con la que la Empresa había tomado en consideración, en el pasado, buena parte de sus actuaciones. Al mismo tiempo, en los casos en que la valoración fiscal difiera de la contable, el Reglamento no impone la rectificación de la valoración contable, sino que establece como suficiente la mera indicación aclaratoria en las cuentas sociales como modo de solucionar satisfactoriamente la discrepancia, a la vez que prohíbe la utilización de las valoraciones fiscales para alterar la representación del resultado contable. Esto demuestra la preocupación del Reglamento por no perjudicar, sino, en todo caso, favorecer una contabilidad veraz que sea consecuencia de una gestión financiera correcta y ordenada encaminada a conservar y potenciar, en lo posible, la situación patrimonial y financiera de las Empresas españolas».

Conviene recordar que la Exposición de motivos de la Ley 43/1995 expresa los motivos de la reforma, reforma que **no implica una transformación radical de dicho tributo**.

La Exposición de motivos de esta Ley señalaba:

#### «Antecedentes y causas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades cumple el objetivo de gravar **los beneficios** obtenidos por las entidades jurídicas. En este sentido el Impuesto sobre Sociedades constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de un sistema tributario sobre la renta. Además, cumple una función de retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por los inversores extranjeros a través de sociedades de su propiedad residentes en territorio español.

**Ambos objetivos, que responden a los principios constitucionales de suficiencia y justicia establecidos en el artículo 31 de la Constitución son una constante en el Impuesto sobre Sociedades.** La presente Ley **no altera dichos objetivos** y, por

consiguiente, **la estructura del Impuesto sobre Sociedades que contiene no implica una transformación radical de dicho tributo.**

**Las causas** que motivan la reforma del Impuesto sobre Sociedades tampoco ponen en cuestión su actual estructura, aunque sí determinan modificaciones de cierta importancia. Estas causas son las siguientes:

Primera. La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

Segunda. La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Tercera. La apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales.

Cuarta. La dispersión normativa que padece actualmente el Impuesto sobre Sociedades.

Quinta. La evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere a la primera causa, cabe observar que **el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas**, y que esta magnitud se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, **en virtud del algoritmo contable** regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente.

Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades **a partir** del resultado contable, **corregido por las excepciones legalmente tipificadas**, constituye uno de los **objetivos primordiales** de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la **seguridad jurídica del contribuyente**.

Así las cosas tendremos ocasión de reflexionar acerca de si el tratamiento contable y fiscal de los intereses de demora tributarios ha sufrido un cambio radical a efectos de IS y si ese cambio lo ha sido en la práctica o era el deseo del legislador tributario.

Desde el punto de vista **contable** los intereses de demora tributarios han sido calificados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) como **gastos financieros** a contabilizar en una cuenta del subgrupo 66.

Esta calificación se contiene tanto en la **Resolución de 9 de octubre de 1997** dictada en desarrollo del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad vigente hasta 1 de enero de 2008, como en la Consulta 10 de fecha **1 de septiembre de 2008** [BOICAC, núm. 75 (NFC031164)], dictada bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad vigente desde dicha fecha.

La **Resolución de 9 de octubre de 1997** fue dictada al amparo de lo establecido en la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que establecía:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, **normas de obligado cumplimiento que desarrollen** el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales **en relación con las normas de valoración** y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera».

Conviene recordar que esta capacidad normativa del ICAC fue cuestionada por la Asociación Española de Leasing al interponer recurso contra la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, recurso que resolvió en primer lugar por Sentencia dictada por la Sección 9.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó aquel anulando la citada resolución con fundamento en que el Instituto no tiene potestad para dictar normas con eficacia externa, y en que se ha vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, sentencia casada posteriormente por el Tribunal Supremo que en Sentencia de fecha 27 de octubre de 1997, Sala de lo Contencioso-Administrativo rec. n.º 4354/1994 (NFJ005629), reconoció la potestad normativa del ICAC para dictar la disposición objeto de recurso, sin embargo, matizó que tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía, motivo por el cual anula un apartado de la misma en concreto infringe, por tanto, el espíritu que animó a la norma habilitante.

Ello nos lleva a analizar detenidamente si la **Resolución de 9 de octubre de 1997** desarrolla correctamente al Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En primer lugar, debe señalarse que la citada Resolución desarrolla la norma de valoración número 16, relativa al registro contable del gasto por **Impuesto sobre Sociedades** y, por tanto y, en principio, sus determinaciones, de ser obligatorias, podrían afectar a la contabilización de este impuesto pero no a otros tributos.

La norma de valoración número 16, relativa al registro contable del gasto por IS, hace referencia o contempla la contabilización **correcta** del IS, sin hacer mención alguna a **los errores** de la misma. Tan solo hace mención a «Cuando la **modificación de la legislación tributaria** o la evolución de la **situación económica de la empresa...**».

Es por ello que la referencia en la disposición **novena** de la citada Resolución al «*Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades*», no es desarrollo de dicha disposición sino que viene a determinar la forma de operar en supuestos de **errores contables**, es decir, en aquellos casos en que el IS no ha sido correctamente contabilizado en las cuentas correspondientes al ejercicio de que se trate y que han sido aprobadas precisamente a pesar del error contable cometido, puesto de manifiesto a posteriori «se deriven o no de un acta de inspección».

Como se deduce del tenor literal la citada disposición novena se limita a resaltar **la obligación de registro contable de las contingencias fiscales** al señalar que:

«1. De acuerdo con el **principio de prudencia** recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las **contingencias fiscales**, se deriven o no de un acta de inspección, **deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean**, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria».

Y a ello añade:

«2. La provisión para riesgos y gastos a que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la **deuda con la Hacienda Pública**, se registrará **con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran**.»

Respecto de los componentes de dicha deuda tributaria consistentes en intereses de demora o en sanción señala:

«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.

*La sanción* producirá un gasto de naturaleza extraordinario, que figurará en la partida "Gastos extraordinarios" formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios". Para ello se podrá emplear la cuenta 678. "Gastos extraordinarios" contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad».

El ICAC entiende que hay que registrar los distintos componentes de la deuda tributaria de acuerdo con su naturaleza y así determina, sin razonar, el porqué, que el interés de demora es un gasto financiero mientras que la sanción tributaria es un gasto extraordinario.

No razona la resolución qué criterios se toman en consideración para calificar como gasto financiero el interés de demora y no, por ejemplo, como gasto extraordinario como con la sanción tributaria se efectúa.

Calificar de gasto financiero el interés de demora tributario exige considerar que se trata de un supuesto de financiación ajena instrumentada, en este caso, no en forma de préstamo o de un contrato celebrado con tercero, sino en forma de incumplimiento tributario al dejar de declarar e ingresar correctamente el IS y, además, que tal financiación obtenida está relacionada con la actividad de la empresa.

Así se definen los gastos financieros por el ICAC, el cual, en Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 13 de junio), señala expresamente:

«1. Gastos financieros **son aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad.** Entre otros, se consideran gastos financieros, los **intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación**».

Como tendremos ocasión de ver, esta definición contable de gasto financiero vigente bajo la aplicación del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, es similar a la definición que de gasto financiero utilizaba la normativa tributaria bajo la vigencia de la Ley 61/1978.

Definido así el gasto financiero (*la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad*) podría decirse que tanto el interés de demora derivado de un incumplimiento tributario como la sanción derivada del mismo merecen el calificativo de gasto extraordinario, tal y como este define en su Tercera parte, *Definiciones y relaciones contables*, Grupo 6. Compras y gastos, 67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales, 678. Gastos extraordinarios:

«Pérdidas y gastos de cuantía significativa, que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la empresa.

Como regla general una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por **hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes:**

- **Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y**
- **No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.**

**A título indicativo**, se señalan los siguientes: Los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes; costes de una oferta pública de compra de acciones sin éxito; **sanciones y multas fiscales o penales**».

Resulta evidente que sería difícil entender o justificar que la forma habitual de financiarse una empresa sea dejando de declarar correctamente y de pagar sus impuestos correspondientes. Si esto fuera así realmente, ¿podría considerarse que es un motivo económico válido?

Sirvan para dar respuesta a esta pregunta los argumentos del Tribunal Supremo referidos a un asunto que podríamos calificar de similar, cual es la consideración como gastos no deducibles de las retribuciones de administraciones y consejeros cuando los Estatutos establecen la gratuidad del cargo, apelando entre otras cosas al *adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio*. [Sentencia de 30 de octubre de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 131/2012 (NFJ052827), recurso de casación para la unificación de doctrina], o señalando [Tribunal Supremo, Sentencia de 2 de enero de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 4269/2012 (NFJ053476)] que:

(...)

«Es, por tanto, palmario [se refiere al art. 10.3 del TRLIS] que **el resultado contable no es extraño y ajeno al "Código de Comercio" y demás leyes relativas a su determinación sino fiel servidor de ellas.**

6.º De ello se infiere, sin género alguno de dudas, que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que **la entrada en vigor de la Ley 43/1995 no operase, en lo sustancial, modificación alguna** en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene.

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, **sino en su "legalidad"**, que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. **Tal legalidad hay que entenderla referida, como también** hemos señalado, no solo a los Estatutos sino **a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse** a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil».

Si la respuesta fuera que la entidad está financiando su actividad con los tributos no ingresados a la Hacienda Pública, estaría calificando por sí sola la conducta de aquella al contravenir claramente las normas tributarias que obligan al cumplimiento en plazo reglamentario de las obligaciones de presentación de declaraciones y autoliquidaciones.

Por el contrario, en los supuestos de errores contables cometidos por el sujeto pasivo del IS, determinantes de incumplimientos tributarios, la regularización de estos por parte del sujeto pasivo, ya sea de forma espontánea a través de una declaración complementaria, o de forma no espontánea, merced a una actuación de la Administración tributaria, o incluso de órganos competentes de la vía penal, genera la obligación de pagar la cuota o deuda no pagada en plazo o la devolución obtenida indebidamente y, además, genera la obligación de pago de otras obligaciones accesorias a tal incumplimiento [art. 25 de la Ley General Tributaria (LGT)], sean estas recargos,

si es que la regularización es espontánea (art. 27. *Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo* de la LGT) o sean estas intereses de demora (art. 26 de la LGT), exigibles tanto si la regularización ha venido motivada por los órganos citados, como en determinados supuestos de regularización espontánea.

Tal es el caso de regularización espontánea pero que se ha llevado a efecto una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, supuesto este en que se exige el recargo correspondiente del 20% y además se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado (art. 27.2 segundo párrafo), así como en determinados supuestos de aplicación provisional de ciertos beneficios fiscales por parte de los sujetos pasivos del IS, condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos y de obligatoria regularización por parte de estos en la declaración del periodo en que tales requisitos no se cumplan pero con inclusión del correspondiente interés de demora.

Así mismo tales incumplimientos tributarios, regularizados merced a actuaciones de los órganos competentes, es decir, no espontáneas pueden dar lugar a la imposición de sanciones penales y administrativas.

En el supuesto de apreciarse la existencia de **delitos fiscales**, ha sido resuelta ya la polémica surgida sobre si en estos casos era exigible el interés de demora tributario regulado en el ya citado artículo 26 de la LGT.

Así podemos citar la Sentencia del **Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013**, Sala de lo Penal, rec. n.º 29/2013 (NFJ052876), donde se señala que **tanto antes como después de la reforma penal de 2010 (LO 5/2010), la responsabilidad civil de estos delitos comprende el importe de los intereses de demora**, reproduciendo para ello diversas Sentencias del Tribunal Supremo, considerando que si en algunos de ellas se siguió otro criterio fue entender que el interés de demora era una sanción, calificación esta superada y apelando, por último, al principio de igualdad de trato de incumplidores tributarios.

Estos son los razonamientos del Tribunal Supremo:

«I. La parte recurrente, en suma, pretende la exclusión de los intereses de demora del ámbito de la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública.

La naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. Pero en el caso actual la cuestión que se plantea se ciñe a resolver, exclusivamente, si dicha responsabilidad debe incluir, o no, el abono de los intereses de demora. Y la respuesta positiva es muy clara.

En primer lugar las dudas doctrinales y jurisprudenciales que pudieran existir se han aclarado por el propio Legislador. La reforma penal de 2010 (LO 5/2010) ha establecido, sin duda de ninguna clase, que "la responsabilidad civil comprenderá el

importe de la deuda tributaria... incluidos sus intereses de demora" (art. 305 5.º CP), y esta inclusión se reitera en la redacción actual del precepto (LO 7/2012, de 27 de diciembre), en el apartado 7.º del citado art. 305.

Asimismo la disposición adicional décima de la Ley general Tributaria dispone que "En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio".

En segundo lugar, en relación con los supuestos anteriores a la reforma legal, es obvio que la regla debe ser la misma. En efecto la doctrina de esta Sala ha recordado con reiteración el carácter de norma penal parcialmente en blanco del delito fiscal, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria. Y si esta remisión debe ser aplicada para la determinación de la cuota tributaria defraudada, es lógico que deba igualmente aplicarse a la hora de determinar el interés que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria impagada.

Pues bien, en este aspecto, la normativa tributaria es muy clara. El artículo 58 de la LGT establece que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, incluyendo, entre otras magnitudes, el interés de demora. La Ley 58/2003 excluye expresamente del concepto deuda tributaria a las sanciones, por lo que no debe atribuirse a los intereses de demora naturaleza sancionatoria.

El interés de demora se encuentra definido por el artículo 26 de la LGT como "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, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

Y, en tercer lugar, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.

II. Así se viene entendiendo por esta Sala, aunque con algunas vacilaciones que han de estimarse superadas.

Por ejemplo, la STS 606/2010, de 25 de junio, referida al caso Azucarera, establece expresamente en el fallo de su segunda sentencia que "A todas las cantidades referidas se añadirán los intereses de demora correspondientes a la cuota defraudada, que se computarán a partir de la finalización del plazo voluntario de pago de que se

trate en cada supuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 921 de la Ley de Enjuiciamiento Civil derogada y actual artículo 576 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, y el artículo 30 de la Ley General Presupuestaria y 58 de la Ley General Tributaria".

La STS 163/2008, de 8 de abril, recuerda que "el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria se refiere a la deuda tributaria e incluye dentro de la misma los intereses de demora, que cifra en el artículo 26.6 en el interés legal incrementado en un 25%. En la Disposición adicional décima se dispone que 'En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio'. Es decir, que la exigencia de la deuda tributaria en su integridad se establece legalmente para los casos de delitos contra la Hacienda Pública. Referencia legal que debe relacionarse con la rúbrica empleada en el Código Penal...".

Y la STS de 26 de diciembre de 2001, núm. 2476/2001 indicó que "Si de acuerdo con el art. 36 de la Ley General Presupuestaria, las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, y este interés tiene que ser el 'legal del dinero vigente el día en que venza el plazo señalado', es indiscutible que dicho interés, devengado y no pagado, debe estimarse comprendido entre los perjuicios materiales derivados del delito y, en consecuencia, ser objeto de indemnización por parte de la persona que, como el acusado, sea condenada como criminalmente responsable de un delito que consiste precisamente en eludir el pago de tributos adeudados a la Hacienda Pública".

Es cierto que otras resoluciones, como la STS núm. 539/2003, de 30 de abril, excluyen de la responsabilidad civil en estos delitos los intereses de demora, pero lo hacen por considerarlos de naturaleza sancionatoria, criterio que es descartado en la actualidad por la jurisdicción contenciosa, e incluso por el Tribunal Constitucional (STC núm. 76/1990, de 26 de abril), que considera los intereses de demora como reparadores del perjuicio ocasionado por el retraso en el pago, y no sancionatorios.

Volvemos a reproducir las preguntas antes formuladas: ¿pueden considerarse gastos financieros los intereses de demora en supuestos de condenas por delito fiscal?

Contablemente es cuestionable que el interés de demora pueda ser calificado como un gasto financiero. No se trata de obtener financiación ajena para el desarrollo de la actividad.

En términos contables ha de entenderse que tales intereses son un gasto extraordinario que «Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y no se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia y que deriva de la sola voluntad del sujeto pasivo de IS que debiendo cumplir sus obligaciones, incurre en errores, sea cual sea la calificación de estos, determinantes del incorrecto cumplimiento de sus obligaciones».

Contablemente es pues cuestionable que el interés de demora pueda ser calificado como un gasto financiero.

El ICAC en Consulta n.º 10, BOICAC 75/2008 (NFC031164), dictada bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, analiza cuál debe ser la contrapartida del abono a la cuenta de provisiones para impuestos, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores. Distingue dos situaciones: el error contable y el cambio de estimación, y señala:

«En relación con el registro de los ingresos y **gastos que procedan de ejercicios anteriores, con carácter general**, debe señalarse que **en primer lugar deberá analizarse si existe un error** –en cuyo caso, será de aplicación lo dispuesto para los errores en la norma de registro y **valoración 22.<sup>a</sup>**, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre– **o si el registro en ejercicios previos fue correcto**, en cuyo caso los **ingresos y gastos se registrarán de acuerdo con su naturaleza**.

En consecuencia, la cuenta 141. Provisión para impuestos **se abonará con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias**, por la cuota y **los intereses correspondientes a ejercicios anteriores**, cuando **habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido**. Por el contrario, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran 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 estos al ejercicio o a ejercicios anteriores**.

Siempre que se produzca la **subsanción de errores** relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente **información en la memoria** de las cuentas anuales. Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores; en particular, se deberá incorporar la información incluida en los modelos de memoria recogidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad».

De acuerdo con lo señalado por esta consulta, se mantiene por el ICAC la calificación del interés de demora tributario como un gasto financiero, si bien en modo alguno se hace motivación sobre tal calificación, dudosa de mantener y justificar más aun bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, ¿podrían calificarse las deudas tributarias indebidamente declaradas y regularizadas por la Inspección y que dan lugar a la liquidación de intereses de demora como «pasivos financieros» tal y como estos se definen en el Plan General?

La respuesta la ha facilitado el propio ICAC en Consulta n.º 2, BOICAC 87/2011 (NFC042089), en la que se responde a la cuestión planteada «Sobre la información a incluir en la memoria de los

saldos con las Administraciones Públicas y, en particular, si los citados créditos y débitos deben calificarse como instrumentos financieros», señalando el ICAC:

«El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> define un **instrumento financiero** como **un contrato** que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Asimismo en dicha norma se indica que un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables. Por el contrario, un **pasivo financiero** supone para la empresa **una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables.**

Las cuentas con las Administraciones Públicas, que figuran como tal en el subgrupo 47 del PGC, recogen una serie de derechos y **obligaciones para la empresa** derivados bien de subvenciones concedidas, créditos o débitos con Organismos de la Seguridad Social, o activos y **pasivos fiscales** tanto corrientes como no corrientes. Si bien, dichos elementos suponen un derecho de cobro o **una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal** o en actividades de fomento por parte de las Administraciones Públicas, por lo que **no se consideran** activos o **pasivos financieros.**

A mayor abundamiento, la norma de registro y valoración 13.<sup>a</sup> "Impuesto sobre beneficios" incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, anteriormente citado, en su apartado uno establece:

"(...) El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo".

Asimismo, en el apartado 3. "Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido" de la misma norma, se indica que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir, que se valoran al importe nominal, a pesar de que su imputación o cancelación se produzca a largo plazo, debiendo figurar en todo caso en el activo o en el pasivo no corriente del balance, respectivamente. Este criterio difiere de los establecidos para los instrumentos financieros, cuya valoración inicial es su valor razonable y la posterior está en función de la cartera en que estén clasificados.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, cabe concluir que los créditos y débitos con la Hacienda Pública no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros».

La contestación del ICAC en Consulta n.º 10, BOICAC 75/2008 (NFC031164), antes citada, mantiene la calificación de «gasto financiero» y solo analiza o distingue cuál es la cuenta de contrapartida de dichos gastos contables, en función de que su causa sea un error contable (en cuyo caso el «gasto financiero» se entiende devengado en el ejercicio de su devengo y su contabilización se efectúa en ejercicio posterior contra una cuenta de reservas) o un cambio de estimación (en cuyo caso el «gasto financiero» se entiende devengado en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio y su contabilización se efectúa en cuentas **del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan estos al ejercicio o a ejercicios anteriores.**)

En la norma de registro y **valoración 22.<sup>a</sup>**, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, se define el error contable señalando:

**«22.<sup>a</sup> Cambios en criterios contables, errores y estimaciones.** Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. **A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.**

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la **obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.** El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores».

Ejemplos de **cambios de estimación** generadores de regularizaciones tributarias determinantes de interés de demora, podemos encontrar en aquellos supuestos de beneficios fiscales aplicados en determinados ejercicios y ello de forma provisional al depender (condición resolutoria) aquellos de determinadas circunstancias futuras.

Así pueden citarse a título de ejemplo los supuestos de libertad de amortización de empresas de reducida dimensión (art. 109 del TRLIS y 102 de la LIS 27/2014) o la reserva de nivelación (art. 105 de la LIS 27/2014), de empresas de reducida dimensión.

En estos supuestos el incumplimiento por el obligado tributario de sus obligaciones es conocido en el ejercicio posterior a aquel en que se aplicó el beneficio fiscal, ordenando la norma que el propio contribuyente conocedor de esta circunstancia se autoliquide, además de la cuota correspondiente, el interés de demora, el cual de acuerdo con los criterios contables señalados se registraría en una cuenta del subgrupo 66 formando parte del resultado contable.

Siendo esto así, desde la perspectiva fiscal y a efectos de determinar la base imponible, procede considerar si este gasto contable lo es también fiscal o no, cuestión que se aborda en el apartado siguiente, procediendo en su caso realizar el pertinente ajuste extracontable positivo para determinar la base imponible.

Fuera de esos supuestos, la regla general será que las **cuotas regularizadas** lo sean por razón de **errores**, es decir, **omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas**, y en estos casos los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores no deberían contabilizarse en cuentas del subgrupo 66 sino con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias, no formando por tanto parte del resultado contable.

En este caso, y dado que el resultado contable, del que se parte para determinar la base imponible, no incorpora gasto alguno por razón de los distintos elementos regularizados, habría que analizar si procede corregir el **resultado contable** mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley reguladora del IS, es decir, si algún precepto permite considerar que los intereses de demora sí son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible lo que obligaría a realizar el pertinente ajuste a aquel resultado minorando el mismo.

Nuevamente lo decisivo en este caso es el carácter o calificación del citado interés de demora y si el mismo es calificable como un gasto financiero, pues de lo que se trataría es de discernir si siendo un gasto contable, contabilizado por error en ejercicio posterior a su devengo (contra una cuenta de reservas), en cuanto que la entidad con la información de la que disponía debía haber

registrado una *provisión en un ejercicio previo*, y por tanto no incorporado al resultado contable del que se parte para determinar la base imponible, ha de ser considerado como tal a efectos fiscales minorando aquel para determinar la base imponible.

En este caso la norma fiscal ofrece la solución para resolver el criterio de imputación fiscal (al año de su contabilización contra reservas, o al ejercicio anterior en que debió ser contabilizado) de un gasto que sea admisible fiscalmente en su artículo 19.3 del TRLIS (art. modificado por la disp. adic. octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, a fin precisamente de adaptarse al nuevo marco contable y dar cabida en los ajustes extracontables a aquellos gastos contabilizados contra una cuenta de reservas) de tal modo que si ese gasto contable por interés de demora fuera fiscalmente admisible (cuestión esta que es la controvertida) y artículo 11.3.1.º de la LIS 27/2014, su imputación a la base imponible se efectúa en el ejercicio de su contabilización extemporánea contra una cuenta de reservas, y no en el ejercicio de su devengo con el límite de que ello no suponga una **tributación inferior** a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal según su devengo.

Se ha entendido de forma reiterada que una tributación inferior se produce en aquellos casos en que un gasto se contabiliza superado el periodo de prescripción del periodo de su devengo<sup>5</sup>. Si el año en que el gasto (en el caso analizado el interés de demora, de serlo) se ha devengado en un año prescrito, no podría modificarse la liquidación del periodo y, por tanto, no cabe admitir su deducibilidad en el periodo de su inscripción contable porque sería tanto como admitir gastos de un periodo prescrito y ello determina una tributación inferior.

Esta situación difícilmente se producirá en aquellos supuestos en que los intereses de demora hayan sido liquidados por la Administración tributaria pues esta habrá regularizado lógicamente un periodo no prescrito y, por tanto, los intereses de demora incluso del primer periodo corresponderían a un periodo no prescrito.

Cuestión distinta puede ocurrir en el caso de delitos fiscales.

De un lado, el periodo de prescripción penal es superior a la prescripción administrativa, esto es, de 5 o 10 años (arts. 305 y 305 bis del Código penal).

En este caso los intereses de demora que pudieran exigirse en caso de condena por delito fiscal se habrían devengado en un periodo que tributariamente podría estar prescrito, y en el que, por tanto, no cabría practicar su deducción. Pero además han de considerarse los dilatados plazos para

---

<sup>5</sup> A título de ejemplo se cita DGT: 28 de octubre de 2011, Consulta Vinculante n.º V2591/2011 (NFC042863): «Por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que el consultante pretenda contabilizar, en el ejercicio 2011, un gasto devengado de un ejercicio prescrito, no procederá admitir su deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales.

alcanzar condenas penales firmes<sup>6</sup>, de tal modo que los intereses de demora liquidados devengados en los distintos ejercicios desde la comisión del delito hasta la firmeza de la correspondiente condena podrían así mismo referirse a periodos prescritos; no cabría tampoco su deducción en el periodo de su devengo y, por tanto, tampoco en el periodo de su contabilización por impedirlo la norma tributaria de imputación temporal, el ya citado artículo 19.3.

Repetimos que este análisis de la imputación temporal a efectos fiscales de un gasto por interés de demora contabilizado extemporáneamente contra una cuenta de reservas en supuestos de errores contables parte de considerar que el gasto es fiscalmente admisible para la determinación de la base imponible, cuestión esta que como hemos reiterado es la controvertida y que analizamos en el siguiente epígrafe.

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: GASTOS NO DEDUCIBLES. CALIFICACIÓN COMO LIBERALIDADES DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS

Expuesta la situación contable de los intereses de demora calificados por el ICAC como gastos financieros, es necesario analizar cuál sería la calificación tributaria de los mismos.

El TRLIS no contiene mención expresa al tratamiento que a efectos de determinar la renta que constituye la base imponible del impuesto deba darse a los intereses de demora tributarios y, por tanto, en principio su consideración contable parece coincidir con su tratamiento fiscal.

En particular se ha señalado que el artículo 14 del TRLIS que regula los *Gastos no deducibles* no menciona los mismos a diferencia de lo que ocurre con otros componentes de la deuda tributaria resultantes de una regularización tributaria sea esta espontánea (recargos del art. 27 de la LGT) o a consecuencia de una actuación de la administración tributaria o de las instancias judiciales correspondientes (sanciones tributarias pecuniarias, art. 178 y ss. de la LGT) y multas penales del artículo (arts. 305 y 305 bis del Código penal).

Así de forma expresa el TRLIS considera que no son gastos fiscalmente deducibles aunque contablemente sí lo sean, y en su artículo 14 apartado 1 c), excluye expresamente como gastos fiscalmente deducibles a «Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones». E idéntica regulación se contiene en la LIS 27/2014, es decir, no se hace mención expresa a los intereses de demora como *gastos no deducibles* en su artículo 15, así titulado, cuya letra c) reproduce la exclusión como gastos de «Las multas y sanciones penales y

<sup>6</sup> A título de ejemplo y aunque referida al IRPF, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013 (NFJ052876) viene referida a un delito cometido en el periodo 1991, es decir, los intereses de demora abarcarían desde junio de 1992.

administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

Es evidente que configurado o calificado contablemente el interés de demora como un gasto financiero el mismo no encaja en los conceptos de multa, sanción o recargo.

Ahora bien ha de entenderse que a tal «gasto financiero» como a cualquier otro gasto financiero en que la empresa pueda incurrir han de exigírsele los mismos requisitos que la norma tributaria exige para su consideración de gasto fiscalmente deducible a fin de determinar la renta obtenida que configura la base imponible del impuesto. Dicho de otro modo, no todos los gastos financieros son fiscalmente deducibles, y ejemplos de ello tenemos en diversas sentencias.

No obstante antes de entrar en este análisis conviene recordar cuál era el tratamiento que la anterior normativa (vigente hasta 1 de enero de 1996) reguladora del IS otorgaba a los intereses de demora tributarios.

La Ley 61/1978 regulaba como **partida deducible** en su artículo 13 e) «Los **intereses**, alquileres y **demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales**, cuando **no se transmita la propiedad de los mismos** y los **rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este impuesto**», y en su artículo 14 como *Partidas no deducibles*: «e) Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio».

El desarrollo reglamentario de ambos preceptos se concreta, de un lado, en el artículo 109 del Reglamento regulador de los Gastos financieros y, de otro, en el artículo 125 regulador de las *Partidas no deducibles*.

Así el artículo 109 definía los gastos financieros y enumeraba los que se consideraban tales:

«**Artículo 109.** Gastos financieros.

**1.** Se considerarán gastos financieros los **derivados de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la Empresa o de sus elementos de activo.**

Se integrarán entre los gastos financieros las siguientes partidas:

- a) Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la Empresa.
- b) Recargos por aplazamiento de pago superior al habitual en el mercado.
- c) Gastos y comisiones para la realización de operaciones bancarias relacionadas con la actividad de la Empresa.

d) Parte correspondiente al ejercicio de la carga financiera de los préstamos y empréstitos a plazo superior al año.

e) Descuentos sobre ventas por pronto pago.

f) Gastos de formalización de operaciones financieras.

2. No se considerarán como gastos financieros las partidas que sean consideradas, de modo obligado u opcional, como mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales ni los que pudieran derivarse de la utilización de capitales propios.

Tampoco será deducible la parte de las cargas financieras que hayan sido objeto de subvención de modo directo o indirecto, salvo que la parte subvencionada figure computada como ingreso.

3. En las ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros, la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse en la valoración de la misma, sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos correspondientes a la obra de que se trate».

Como claramente se aprecia y así hemos adelantado la definición contable y fiscal son casi coincidentes, los gastos financieros son los que **derivan de la utilización de recursos financieros ajenos, recursos destinados a la financiación de las actividades de la empresa**. El artículo realiza además una enumeración de los conceptos que integran los gastos financieros sin que exista referencia alguna a los intereses de demora tributarios que no están regulados en dicho artículo porque claramente no son para el legislador tributario gastos financieros.

Por el contrario, el artículo 125 del reglamento regulaba las partidas no deducibles haciendo referencia a los componentes de la deuda tributaria, aclarando las que eran deducibles y las que no lo eran:

«e) Las multas y sanciones establecidas por un Ente público que no tengan origen contractual, que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio, **exceptuados los intereses de fraccionamientos y aplazamientos de pago debidamente concedidos**».

Es decir, la contemplación del interés de demora tributario como partida deducible o no, no la realizaba la norma bajo el paraguas de gasto financiero sino de forma expresa bajo su auténtica naturaleza, esto es, un componente accesorio de la obligación tributaria mal cumplida.

Así lo estableció claramente la DGT en Consulta de fecha **20 de febrero de 1995** (NFC002399), donde completó la razón que asistía al citado artículo 125 del reglamento para no excluir de la no deducción los intereses de demora tributarios con la mención del artículo 100 del mismo reglamento al señalar:

«De acuerdo con lo establecido en el artículo 125 e) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos, entre otras, las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio, exceptuados los intereses de fraccionamiento y aplazamiento de pago debidamente concedidos.

En consecuencia, no podrá considerarse gasto deducible la sanción incluida en las actas firmadas de conformidad.

Por otra parte, manda el artículo 100 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los ingresos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido en su caso por los bienes de que los ingresos procedan.

A la vista de lo expuesto, 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».**

Este mismo razonamiento es el seguido por el **Tribunal Supremo** en Sentencia de **24 de octubre de 1998**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 5785/1992 (NFJ006911). Esta última Sentencia indica:

«Primero.

Dispone el artículo 77.5 de la Ley General Tributaria, coincidente con los mismos cardinales de la Norma Foral General del Territorio Histórico de Vizcaya, de 26 de marzo de 1986, que "... al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y recargos que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora".

Partiendo de esta norma, **el recurrente viene sosteniendo, desde la fase administrativa, que los intereses de demora no son sanción, sino indemnización por mora, y por tanto deducibles** en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que procede la devolución de lo indebidamente percibido por la Hacienda Pública por tal concepto.

Que los intereses de demora no son sanción es, en efecto, la doctrina que nuestra jurisprudencia viene sosteniendo desde antiguo, bastando con citar a tal fin la Sentencia de 28 de mayo de 1997, dictada en el recurso de apelación 7319/1991, según la cual "como ya dijo la Sentencia de esta Sala de 2 de noviembre de 1987, la raíz profunda de los intereses de demora se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1.108 del Código Civil establece con carácter general que **en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera 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, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso en este momento. En consecuencia, queda claro que **el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar** y, por tanto, **su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria**, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador, como advertía la redacción originaria del artículo 78 de la Ley General Tributaria, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, carece de trascendencia al respecto si se recuerda que precisamente por su diverso talante son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones, que a su vez funcionan con total independencia recíproca".

A su vez, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional hay una extensa serie de sentencias que contienen la misma doctrina, y que van desde la 76/90 (STC 76/1990), ya clásica, hasta las recientes 63 y 129 de 1997.

La aplicación de esta doctrina lleva al **recurrente** a la conclusión de que **los intereses de demora son deducibles** en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el artículo 14 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades y el 125 de su Reglamento, así como los correlativos de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya, únicamente declara partidas no deducibles las multas, las sanciones y los recargos por prórrogas y apremios, conceptos en ninguno de los cuales cabe incluir los intereses de demora, de lo que infiere que estos son deducibles.

Segundo.

Pero el óbice que oponen la sentencia impugnada y la parte apelada responde a un enfoque totalmente distinto, suministrado por el artículo 9.º de la precitada Norma Foral 11/1984, vigente desde el 1 de enero de 1985, cuya disposición final primera dispuso que, para la determinación de los rendimientos netos que integrarán la base imponible de la tributación de referencia, se deducirán "los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros", artículo que coincide con el 13 de

**la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1978, sin que entre las distintas partidas deducibles que enumeran dichos preceptos figuren los intereses de demora.**

### **Tercero.**

La sentencia establece así la tesis de que los intereses de demora no son gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros, **intereses que no figuran entre las partidas que se reflejan como deducibles en el precepto últimamente citado.**

La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo **los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de 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.**

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) 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.
- c) 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**».

En definitiva, la sentencia reproducida determina claramente que el intereses de demora tributario no es una sanción, pero no es tampoco un gasto financiero, no está incluido entre los gastos admitidos por el artículo 13 de la Ley 61/1978 ni, por tanto, por su norma de desarrollo, el ya citado artículo 109. *Gastos financieros*.

Siendo coincidentes el criterio de la DGT y del Tribunal Supremo sorprende que el **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)** no siguiera, salvo en alguna esporádica Resolución, el mencionado criterio y elaborara una doctrina propia y reiterada<sup>7</sup>, doctrina que como tendremos ocasión de señalar ha sido anulada por el Tribunal Supremo merced a una declaración de lesividad.

Como decíamos, el TEAC de forma reiteradamente manifestó:

---

<sup>7</sup> Estas resoluciones del TEAC se citan en el Memento.

«Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos por la Inspección en el acuerdo impugnado, resulta necesario hacer referencia, en primer lugar, a la deducibilidad o no de los intereses de demora derivados de actas de inspección durante la vigencia de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, hay que destacar que, puesto que tanto el Tribunal Supremo, como el Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de abril de 1990, y este Tribunal Central en reiteradas resoluciones, han reconocido la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los **intereses de demora, estos responden al mismo fundamento que los gastos financieros, que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos**, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 13 e) de la Ley 61/1978 y el artículo 109 del Real Decreto 2631/1982**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, este Tribunal Central, en los supuestos a los que era aplicable la mencionada Ley 61/1978 y el Reglamento que la desarrolla, ha mantenido en **reiteradas resoluciones** (entre otras, de 20 de julio y 26 de octubre de 2001, 26 de abril y 31 de octubre de 2002, 24 de octubre de 2003 y 1 de julio de 2005) el criterio de que estos responden al mismo fundamento que los gastos financieros a que se refieren el artículo 109 del RIS de 1982». (TEAC, **Resolución de 30 de marzo de 2006**, Vocalía 10.<sup>a</sup>, R. G. 4463/2003 (NFJ023687)).

A nuestro entender confunde el TEAC los conceptos de indemnización por mora y de gasto financiero.

El origen o razón de ser del interés de demora tributario no es la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo, como definen a los gastos financieros tanto las normas contables como las tributarias antes citadas, sino indemnizar a la Administración tributaria de los costes derivados de la falta de cumplimiento dentro del plazo reglamentario de las correspondientes obligaciones de declaración e ingreso de deudas tributarias. Incluso aunque así se entendiera, es decir, incluso aunque se considerara que los tributos no ingresados se han utilizado para la financiación de la actividad de la entidad, habría que juzgar si tales gastos merecen el calificativo de fiscalmente deducibles.

Tal criterio del TEAC, en este caso manifestado a través de una Resolución del **Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña** de fecha **2 de julio de 1997** (núm. 65/1994), por el concepto de IS, ejercicio de 1992, fue objeto de una **declaración de lesividad** por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

El supuesto aquí enjuiciado tomaba como punto de partida la incoación de un acta de conformidad suscrita en fecha 31 de enero de 1992, en la que se regularizaban por la Inspección retenciones no practicadas sobre los rendimientos satisfechos en las denominadas libretas KD en los ejercicios 1986 a 1989, regularización que incluía el importe de la retención no practicada de 11.734.932.840 pesetas y 3.801.915.807 pesetas correspondían a intereses de demora, totalizando todo ello, obligación principal y accesorias, una deuda total de 15.656.448.510 pesetas.

La entidad solicitó la devolución de ingresos indebidos al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 1163/1990, al entender que tanto la retención no practicada en su día ni declarada sino regularizada por la Inspección como los intereses de demora liquidados en la citada acta de 31 de enero de 1992 constituyen gastos deducibles fiscalmente, por lo que procedía rectificar la declaración del IS del ejercicio de 1992, incluyendo en la misma los gastos financieros antes expresados.

Esta petición fue desestimada por resolución de la Oficina Gestora de Grandes Empresas de la AEAT, frente a la cual se interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por el TEAR de Cataluña en la Resolución de fecha 2 de julio de 1997 dando origen posterior a la declaración de lesividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en Sentencia de **10 de septiembre de 2004** [Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 553/1999 (NFJ018398)], declara:

«Al respecto, aquí sí es cuestionable el carácter de gasto necesario de tales intereses de demora, en tanto que, tal como reitera el TS (por todas, STS 17 diciembre 2002) los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1.108 del Código Civil, al disponer 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, el interés legal"; en consecuencia, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que **no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos**. Así lo expresa la STS de fecha 28 de octubre de 1998 cuando indica que "los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del IS, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende..."

En definitiva, solo es gasto necesario para la obtención del ingreso el pago de la cuota (en este caso, de las retenciones que debieron practicarse sobre los rendimientos satisfechos), pero no así los intereses de demora en tanto que los mismos son consecuencia de la mora en el cumplimiento de la obligación, y por ello no resultan necesarios para la obtención de los ingresos».

Finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha **25 de febrero de 2010**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 10396/2004 (NFJ038068), confirma el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y **reitera su doctrina manifestada en la Sentencia de 24 de**

octubre de 1998 (NFJ006911), seguida tanto por la Administración tributaria como por el citado Tribunal Superior de Justicia, y señala:

«No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en 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 art. 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».

Es claro, por tanto, el criterio de la DGT y del Tribunal Supremo en su reiterada doctrina y que constituye jurisprudencia, bajo la vigencia de la Ley 61/1978 es considerar como no deducibles fiscalmente los intereses de demora tributarios.

¿Ha cambiado «radicalmente» la situación bajo la vigencia de la Ley 43/1995?

Tal y como ya hemos señalado el TRLIS no contiene mención expresa al tratamiento que a efectos de determinar la renta que constituye la base imponible del impuesto deba darse a los intereses de demora tributarios.

Ni siquiera existe en la normativa tributaria actual una definición de gasto financiero como la contenida en el ya citado artículo 109 del Reglamento de IS.

El artículo 14 del TRLIS que regula los *Gastos no deducibles* y no menciona los intereses de demora tributarios a diferencia de lo que ocurre con otros componentes de la deuda tributaria resultantes de una regularización tributaria sea esta espontánea (los recargos) o a consecuencia de una actuación de la Administración tributaria o de las instancias judiciales correspondientes (las multas y las sanciones).

Así de forma expresa la LIS considera que no son gastos fiscalmente deducibles aunque contablemente sí lo sean, y en su apartado 1 c), excluye expresamente como gastos fiscalmente deducibles a «Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones».

En este contexto las conclusiones antes alcanzadas siguen siendo válidas.

Está plenamente vigente la definición de gasto financiero como aquel que se deriva de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad, y obtenido por esta merced al correspondiente contrato o instrumento financiero.

De un lado, porque contablemente, así se siguen definiendo los gastos financieros y, de otro, porque tal y como se expuso, las deudas tributarias no son pasivos financieros en la definición actual de estos, no derivan de un contrato, sino que son deudas por razón de obligaciones legales.

Los intereses de demora son y mantienen la misma naturaleza que de ellos predica el Tribunal Supremo en las sentencias citadas.

Tales intereses desde la perspectiva de su deducibilidad fiscal en el IS constituyen liberalidades tal y como se regulan estas en la actualidad y como la jurisprudencia analiza.

De un lado, la DGT en Consulta 446/2000, de fecha 6 de marzo de 2000 (NFC011143), sostiene el mismo criterio al analizar en este caso su deducibilidad en el IRPF de una persona física que desarrolla actividad empresarial y así señala:

«Los artículos 41 y 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se remiten a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) a la hora de la determinación del rendimiento neto de los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades empresariales y profesionales en el régimen de estimación directa.

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS establece que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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.

Esto nos lleva a determinar **si estamos en presencia de un gasto financiero que pueda ser considerado como gasto deducible** en el IRPF.

**La deducibilidad de los gastos financieros en las actividades empresariales o profesionales deriva de la condición de elemento afecto a la actividad de la deuda, es decir, de que el pasivo sea necesario para la obtención de los rendimientos**, de acuerdo con lo previsto en los artículos 6.º, 41 y 42 de la Ley del IRPF.

(...) Por otra parte, la deuda por el IRPF deriva de una variedad de fuentes de renta (art. 5 Ley del Impuesto), pero aun en el caso de que solo existieran rentas empresariales, tampoco puede considerarse que ese préstamo o los intereses de demora del acta de Inspección sean necesarios para el desarrollo de la actividad, pues la obligación del pago del IRPF es personal y tiene su origen en la obligación legal de contribuir por este impuesto. Además, **por lo que a los intereses de demora de las actas de Inspección se refiere, su deducibilidad supondría que realmente se estaría pagando a la Hacienda Pública un importe inferior al previsto legalmente, lo que carecería de sentido.**

En consecuencia, los intereses por el préstamo solicitado para el pago de la deuda del IRPF y **los intereses de demora derivados del acta de Inspección no serán gasto fiscalmente deducible de los rendimientos de la actividad empresarial o profesional.»**

De otro lado, el propio Tribunal Supremo en sentencias dictadas en relación con periodos donde ya está vigente la Ley 43/1995 mantiene la misma tesis.

El Tribunal Supremo en Sentencias de fechas **14 de septiembre de 2012**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 3254/2008 (NFJ049031), y de **14 de febrero de 2013**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 565/2010 (NFJ050378), ha desestimado sendos recursos de casación, interpuestos por la sociedad dominante del grupo consolidado, contra las Sentencias dictadas, con fechas 13 de mayo de 2008 y 10 de diciembre de 2009 (NFJ037733), por la Audiencia Nacional, sobre IS, régimen de tributación consolidada, ejercicio 1997, en la que se considera liberalidad y, por tanto, gasto no deducible en el IS los intereses de demora liquidados en relación con cuotas de IVA que sendas entidades del sector eléctrico no repercutieron a sus empleados y ellas asumieron.

El Tribunal Supremo rechaza tanto la consideración de gasto deducible de las cuotas de IVA regularizadas como de sus intereses considerando en ambos casos la existencia de una liberalidad.

El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha **14 de septiembre de 2012** (NFJ049031) dispone:

«La sentencia impugnada funda su pronunciamiento desestimatorio en una doble consideración: la primera, que el IVA derivado del suministro de energía eléctrica a los empleados de la propia empresa no es en ningún caso deducible y, la segunda, que el mencionado acuerdo entre las empresas eléctricas de 13 de noviembre de 1996, por el que cada una de ellas asume la parte de IVA exigida a la empresa suministradora de la energía en función del criterio de la relación laboral con sus trabajadores, no surte efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, conforme al art. 36 de la LGT de 1963, de forma que **no existiendo obligación legal de... de satisfacer el impuesto cuyo sujeto pasivo es un tercero, resultaría patente que el gasto ni es necesario ni está relacionado con los ingresos por lo que, según dicha sentencia, ha de considerarse una liberalidad en el sentido del artículo 14 de la Ley 43/1995.**

El criterio fijado por la sentencia es ajustado a derecho.

En contra de lo pretendido por la parte recurrente, la asunción por parte de... de un coste tributario cuyo régimen jurídico venía legalmente determinado por el hecho de que el sujeto pasivo del mismo fuese la compañía suministradora de la energía altera la relación subjetiva con la Hacienda Pública, de modo que cambia la figura del obligado tributario en el sentido de hacer titular de la eventual deducción no al sujeto pasivo sobre el que actuó la Inspección sino al derivado de la relación contractual entre aquel y el hoy recurrente, de modo que una obligación en la que la Ley fija directamente quien es el obligado al pago pasa, con respecto a..., **a convertirse en una estricta situación jurídica de voluntariedad contractual afectante al tercero Hacienda Pública, que por eso tiene derecho a considerar tal cambio como una liberalidad y por eso no deducible.**

Finalmente, por lo que respecta a los **intereses de demora** exigidos a las empresas suministradoras en las mencionadas actas por no cumplir sus obligaciones fiscales, **debe seguirse igual criterio al que hemos expuesto, ...»**

En el mismo sentido razona la Sentencia del Tribunal Supremo de **14 de febrero de 2013** (NFJ050378), esto es, el IVA regularizado en actas de Inspección devengado por operaciones sujetas y no exentas no habría tenido en ningún caso la consideración de gasto fiscalmente deducible para el sujeto pasivo del impuesto (empresario que realiza las operaciones gravadas) por cuanto este tiene la obligación legal de repercutir el impuesto devengado y, en consecuencia, si en el momento en que se devengó el impuesto no tenía la consideración de gasto deducible, el hecho de que con posterioridad y como consecuencia de la regularización efectuada en relación con el citado impuesto, se le exigiera un mayor importe por las cuotas devengadas por IVA (en este caso por aplicación del tipo de gravamen a bases imponibles inferiores a las que corresponden) y no hubiera posibilidad de repercutir el impuesto sobre los consumidores finales, ello no transforma la naturaleza del impuesto pasando a ser un gasto deducible por cuanto dicho impuesto (en lo que se refiere a cuotas devengadas) no tuvo nunca la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS, rechazando el Tribunal Supremo tanto la deducibilidad fiscal de las cuotas de IVA como la de los intereses de demora con ellas vinculados.

Es cierto que la DGT ha dictado contestaciones a consultas referidas a IS en las que contradiciendo lo manifestado en su Consulta antes citada de fecha 6 de marzo de 2000 (NFC011143), viene a sostener (cambio «radical») que los intereses de demora tributarios son deducibles en el IS y el argumento para ello es exclusivamente por no estar expresamente citados en el artículo 14, no ser sanciones ni recargos.

Así pueden citarse:

La Consulta de fecha 16 de diciembre de 2003, número 2271/2003 (NFC018671), considera gasto no deducible la cuota liquidada por acta de Inspección por el concepto de retenciones a cuenta del trabajo personal cuya causa es la aplicación de tipos de retención inferiores a los que legalmente procedían, y no es deducible de la base del IS porque representa un derecho de cré-

dito frente a los trabajadores. Sin embargo considera deducibles los intereses de demora vinculados con tales retenciones.

La Consulta de fecha 16 de diciembre de 2003, número 2266/2003 (NFC018808), considera gasto no deducible el recargo del 20% por presentación espontánea y extemporánea de la declaración después de haber transcurrido 12 meses, pero sí admite la deducibilidad del interés de demora que en este caso se liquida.

La Consulta de fecha 23 de diciembre de 1997, número 2669/1997 (NFC007114), considera deducibles los intereses de demora liquidados en relación con las regularizaciones por los conceptos Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 1992 a 1996 y Retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de los ejercicios 1990 a 1996, en las que resultan cuotas e intereses de demora a ingresar.

En ninguna de estas contestaciones se hace referencia a otros requisitos exigibles a cualquier gasto, y en especial a los «gastos financieros» para ser considerados gastos deducibles en el IS. Y en especial a su correlación con los ingresos, según requisito exigido por el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Son varias las sentencias que podríamos citar donde se niega la deducibilidad de estos gastos financieros por la razón expuesta. Pero incluso, podríamos añadir que recientes sentencias sobre este extremo hacen hincapié en recordar que la Ley 43/1995 no supuso, como quizás erróneamente se pudo entender, una transformación radical del IS, ni de la determinación de la renta que constituye su base imponible; transformación radical que como hemos dicho negaba su exposición de motivos.

En este sentido es de destacar la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha **6 de marzo de 2014**, rec. n.º 124/2011 (NFJ054264), al señalar:

«TERCERO. Con la Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995 del Impuesto sobre Sociedades y con el mismo enunciado legal el Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo en la idea de gasto fiscalmente deducible no subyace de forma tan explícita como en la LIS precedente, de 1978, la característica de su necesidad o correlación con los ingresos empresariales. La Ley delimita este concepto con una enumeración de los gastos no deducibles, por lo que, en principio, todo gasto no incluido en dicho precepto podría ser objeto de deducción.

Así el artículo 14 de la Ley 43/1995 dispone:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) e) Los donativos y liberalidades. // No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni 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..."

A este respecto, **ha de salirse al paso de la afirmación central que efectúa la demanda acerca de que la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, haya supuesto un cambio radical en la exigencia de prueba**, no solo del gasto sino de su vinculación con la actividad empresarial, la cual debe estar tan probada como la realidad del pago, pues de no ser así, esto es, de ser suficiente con el gasto, su documentación formal y su contabilización, tal como se pretende por la actora, se permitiría la deducción de puras donaciones o liberalidades con tal que se satisficieran dichas exigencias formales lo que no es una conclusión admisible en Derecho dado que esa pretendida flexibilización de los requisitos de la nueva Ley afecto solo a los gastos en concepto de relaciones públicas por atenciones a clientes proveedores y en algún caso al personal de la empresa así como los gastos de promoción de los productos propios directa o indirectamente en tanto que el artículo 14.1 e) los menciona *expressis verbis* como excepción al concepto de donativos y liberalidades **pero no dispensa a la sociedad de la carga de probar la relación de los gastos con los ingresos como reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo en interpretación del artículo 14 de la LIS de 1995 viene sosteniendo.**

La sentencia del Tribunal Supremo –STS– de 20 de junio de 2012 [recurso de casación n.º 3421/2010 (NFJ048044)] contiene diversas reflexiones al respecto del principio de correlación que en la demanda se controvierte de manera general y específicamente en relación con los gastos financieros de cuya deducción se trata en este asunto.

Reconoce el alto Tribunal que, en principio, la Ley 43/1995, de la que trae causa el vigente Texto Refundido de 2004, supuso la creación de una expectativa de flexibilización en la exigencia de la prueba del gasto máxime cuando el Tribunal Supremo en una temprana e importante sentencia de 1 de octubre de 1997 citada hasta la saciedad por otras muchas del propio Alto Tribunal así como por la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia en que utilizaba el argumento como un *obiter dictum* o a mayor abundamiento pues los ejercicios allí debatidos se regían por la anterior Ley 61/1978 se felicitaba por la mayor concreción de la nueva Ley de 1995 en especial en cuanto a los gastos por relaciones públicas con clientes proveedores y el personal de la empresa.

Sin embargo a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 quedó en el aire la incógnita de si se mantenía la exigencia del criterio de la necesidad del gasto es decir de la correlación con los ingresos. El argumento a favor de esa dispensa de prueba era el nuevo concepto sintético de base imponible determinado por el resultado contable (art. 10 de la LIS) alterado en más o en menos por los ajustes a dicho resultado que la Ley permite. Bajo tal consideración bastaría la contabilización correcta del gasto para su deducibilidad siempre que la contabilidad respetase las reglas sobre imputación temporal y que las anotaciones contables contasen con la documentación justificativa de soporte del gasto. Desde esa perspectiva no le cabía a la Administración indagar en la vinculación causal de los gastos de la sociedad con los ingresos derivados de la actividad económica para excluir aquellos que no cumplieren tal conexión causal que tendrían a tal efecto la consideración de donativos o liberalidades excluidos de la condición de deducibles (art. 14 1 e) de la LIS) con lo que dicha categoría no solo comprendería los gastos

que estrictamente estuvieran presididos por el ánimo liberal o de donación sino todos los que se hubieran efectuado sin necesidad cierta para la obtención de los ingresos y ello al margen de la mayor o menor amplitud con que fuera valorado dicho concepto.

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.

Este es el criterio que, en lo sustancial, pervive en la actualidad y que, en suma, relega al ámbito de la prueba la cuestión de la deducibilidad de ciertos gastos en que resulte dudosa la conexión causal con los ingresos. Señala la mencionada sentencia de 20 de junio de 2012, a propósito de esta exigencia de correlación, lo siguiente:

"... Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere al introducir como principio general la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable corregido por las excepciones legalmente tipificadas lo que permite mantener en principio que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su circulación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo desconocer que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes o la prestación de servicios y los

gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba por aplicación del entonces vigente art 114 de la Ley General Tributaria correspondiera en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y que por lo tanto eran fiscalmente deducibles"».

A la vista de lo expuesto será forzoso preguntarse si no sería exigible a los interés de demora tributarios considerarse gastos financieros que el sujeto pasivo acreditara el destino dado a los fondos dispuestos merced al incumplimiento de sus obligaciones tributarias y que incluso, acreditado este destino, se admitiera o no su deducibilidad fiscal, por su ilegalidad.

Ciertamente llama poderosamente la atención que la Administración tributaria niegue la deducibilidad de los gastos financieros en supuestos de fraudes de ley y que admita, siguiendo el criterio manifestado por la DGT, sin género de dudas los interés de demora tributarios liquidados junto con las cuotas regularizadas por razón de tal fraude, único efecto adicional derivado de estas regularizaciones, no sancionables por disposición expresa de la ley.

Es a todas luces incongruente considerar que si estas cuotas se dejaron de ingresar, merced al artificio del fraude de ley, fue porque se destinaron a financiar la actividad de la empresa.

Razones sobre la desigualdad de trato de los sujetos pasivos serían igualmente fáciles de argumentar. 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. Dicho de otro modo si es más favorable para el contribuyente que sea la Administración tributaria la que regularice sus incumplimientos que hacerlo el mismo.

Que esto es así parece deducirse de la Sentencia de fecha **30 de marzo de 2011** de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 141/2008 (NFJ042746), que siguiendo las tesis de la entidad recurrente considera que una declaración extemporánea presentada a consecuencia de una regularización realizada por la Inspección pero referida a un periodo que no formaba parte de tales actuaciones y que, por tanto, no podía ser objeto de regularización por la Inspección, no es espontánea, anulando el recargo que la oficina gestora había liquidado. No entramos a analizar los argumentos que la sentencia desgana para llegar a tal conclusión pero sí es evidente que si la entidad interpuso tal recurso es que era más beneficioso para ella que se considerara que la declaración complementaria presentada no era espontánea sino consecuencia de un requerimiento de la Inspección, y que se liquidara un interés de demora, seguramente de menor cuantía y, en principio, deducible fiscalmente, que un recargo por extemporaneidad no merecedor de tal deducibilidad por disposición expresa de la LIS.

Ello es prueba evidente que se hace de mejor condición al incumplidor tributario que al que cumple.

Desigualdad de trato que también se aprecia en el distinto tratamiento que se da a estos intereses de demora por la DGT, si quien incurre en ellos es un sujeto pasivo de IS o un sujeto pasivo de IRPF que desarrolla actividad empresarial. Si en este último caso la DGT entiende que no son necesarios para el desarrollo de la actividad, pues la obligación del pago del IRPF es personal y tiene su origen en la obligación legal de contribuir por este impuesto y, además, su deducibilidad supondría que realmente se estaría pagando a la Hacienda Pública un importe inferior al previsto legalmente, lo que carecería de sentido, ¿no son aplicables estos mismos criterios en aquel caso máxime cuando así lo entiende también el Tribunal Supremo?

Los criterios sostenidos por la DGT en sus consultas tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 y los sostenidos por el TEAC en sus resoluciones referidas tanto a la normativa contenida en la Ley 61/1978 (recordemos que fue declarada lesiva) han devenido erróneos tras la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en las sentencias antes citadas.

Es más debe señalarse, y ello es desconocido por falta de publicidad, que el propio TEAC en su Resolución de **23 de noviembre de 2010** (R. G. 2263/2009) se hizo eco de la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en Sentencia de **25 de febrero de 2010** («**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 art. 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») y así vino a señalar:

«**OCTAVO.** A continuación la entidad interesada pretende que se le reconozca el derecho a deducir como gasto (en las liquidaciones del IS de 1999 y 2000 dictadas por la Inspección de los Tributos con fecha de 27 de octubre de 2005), las cuotas de IVA soportado fijadas por la Inspección en la liquidación relativa al IVA de los periodos de los años 1999 y 2000 dictada en el año 2005. Sobre esta cuestión hemos de reproducir todo lo señalado por la Inspección de los Tributos y por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana en la resolución impugnada. La deducción del IVA soportado se ha realizado en el propio acuerdo de liquidación dictado por la Inspección de los Tributos por dicho concepto impositivo; recordemos que el "IVA soportado deducible" no es un gasto, ni desde el punto de vista contable, ni desde el punto de vista fiscal. Por lo que no cabe ni siquiera plantearse su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, **la interesada pretende que se le reconozca el derecho a deducir como gasto** (en las liquidaciones del IS de 1999 y 2000 dictadas por la Inspección de los Tributos con fecha de 27 de octubre de 2005), los **intereses de demora** girados por la Inspección de los Tributos en la citada liquidación relativa al IVA de los periodos de los años 1999 y 2000 dictada en el año 2005.

En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, **si bien este Tribunal en Resoluciones anteriores admitía la deducibilidad de los mismos si bien condicionada a su contabilización**, dicho criterio considera este Tribunal que **ha de ser modificado**, y ello a la vista de **la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010**, recaída en el **recurso de casación n.º 10396/2004**, que **se hace eco de la Sentencia de 24 de octubre de 1998**. Recoge la Sentencia de 25 de febrero de 2010 lo siguiente:

(...)».

Esta Resolución, pese a la trascendencia del **cambio de criterio operado**, no fue objeto de publicidad, de ahí que los manuales al uso (e incluso la Administración tributaria, base de datos INFORMA) no hagan mención de la misma, lo que en la práctica ha podido determinar que los sujetos pasivos de IS hayan deducido (indebidamente) como gasto en la determinación de su base imponible los intereses de demora, cuya cuantía, vistas las cifras reflejadas en las Memorias de la AEAT, puede resultar de importancia.

El último capítulo de este relato lo escribe la LIS 27/2014. Y ello es así porque en el ya citado artículo 15 regulador de los *Gastos no deducibles*, y sin duda haciéndose eco de la doctrina expuesta viene a negar el carácter de gastos fiscalmente deducibles a: «f) Los **gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**».

No se efectúa en la exposición de motivos o preámbulo de la Ley, que dedica su apartado III.1 d) a explicar las «novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos», ninguna referencia expresa a este apartado o letra f).

Recuerda el preámbulo de la Ley que:

**«La Ley 43/1995, de 27 de diciembre**, del Impuesto sobre Sociedades **estableció las reglas esenciales** de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de **neutralidad**, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, **estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.**

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este Impuesto, salvo casos excepcionales.

Desde dicha aprobación, no obstante, el Texto Refundido ha sido objeto de modificaciones constantes, de carácter parcial, que, siendo todas ellas individualmente consistentes, no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda la figura

impositiva, revisión que se antoja indispensable en el momento de aprobación de esta Ley con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español.

**La presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación.** No obstante, esta Ley proporciona **esa revisión global indispensable**, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero **sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución**».

(...))»

Y a ello añade como **objetivos** de la ley, además de la *revisión global* ya anunciada, los siguientes: «a) Neutralidad, igualdad y justicia, b) Incremento de la competitividad económica, c) Simplificación del Impuesto, d) Adaptación de la norma al derecho comunitario e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal, f) Endeudamiento-capitalización, g) Seguridad jurídica y h) Lucha contra el fraude», señalando en relación con el penúltimo de los objetivos citados lo siguiente:

«g) Seguridad jurídica. La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley **recoge criterios** doctrinales y **jurisprudenciales**, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión. En este ámbito pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración».

Es por ello que ha de entenderse que la mención de la letra f) del ya citado artículo 15 regulador de los *Gastos no deducibles*, a «Los **gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**» no supone ninguna novedad en la regulación del impuesto, sino que es el fiel reflejo de los criterios jurisprudenciales, claros y reiterados que desde siempre han negado el carácter de gastos fiscalmente deducibles de los intereses de demora tributarios liquidados en supuestos de regularizaciones tributarias.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Como al principio de este documento exponíamos si bien parece estar sobreentendido que el tema de la deducibilidad fiscal de los intereses de demora en el IS es un tema resuelto o supe-

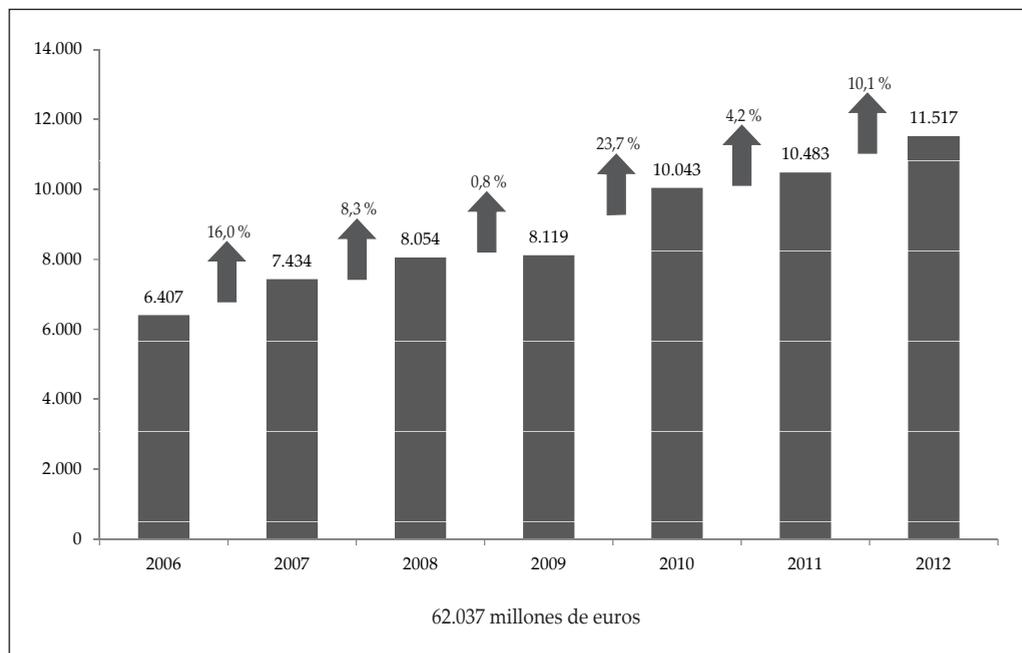
rado, en el sentido de considerarlos gastos fiscalmente deducibles, siguiendo diversas consultas de la DGT y diversas resoluciones del TEAC, las sentencias del Tribunal Supremo citadas y acogidas por el propio TEAC, parecen contradecir tal conclusión.

De acuerdo con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo en sus Sentencias de fechas **24 de octubre de 1998** (NFJ052876), **25 de febrero de 2010** (NFJ038068), **14 de septiembre de 2012** (NFJ049031) y **14 de febrero de 2013** (NFJ050378), los intereses de demora tributarios no son gastos financieros sino indemnización por la mora en el cumplimiento tributario y ello impide considerarlos gastos deducibles en el IS, por derivar de la voluntad unilateral del sujeto pasivo y no de un contrato para la obtención de financiación ajena destinada a la actividad de la empresa y constituir, por tanto, una liberalidad, una actuación contraria al ordenamiento jurídico.

No sería de extrañar que la Administración tributaria reconsiderara el tratamiento fiscal de tales intereses precisamente ahora al hilo de tener que analizar qué gastos financieros son deducibles y cuáles no para aplicar sobre aquellos el límite de si es deducibilidad fiscal.

Ciertamente, si alguna conclusión nítida se alcanza es, en aras de la invocada «seguridad jurídica», la conveniencia de resolver las discrepancias advertidas entre aquellas sentencias y los criterios manifestados por la DGT en sus consultas referidas al IS y en relación con la referida al IRPF.

### Evolución de los resultados de las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero



Si bien de la citada Memoria no puede obtenerse el desglose que los intereses de demora liquidados, incluidos en dichas cifras, puedan representar tanto en el ámbito de las actuaciones directas, como en el ámbito de las actuaciones inducidas, sí que permite conocer la importancia que en términos económicos tienen tales intereses.

Es evidente que cualquier cambio de criterio sobre la deducibilidad de estos intereses podría ocasionar una importante contingencia fiscal a los sujetos pasivos del IS.

## 2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: EL RESULTADO CONTABLE Y LA INCLUSIÓN COMO GASTOS FINANCIEROS DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS

El IS se define como «un tributo de carácter directo y naturaleza personal que **grava la renta de las sociedades** y demás entidades jurídicas **de acuerdo con las normas de esta ley**» (art. 1. *Naturaleza* del TRLIS y de la LIS 27/2014).

La ley define el hecho imponible como «la **obtención de renta**, cualquiera que fuese su **fuelle u origen**,...» (art. 4.1.º del TRLIS y de la LIS 27/2014) y en su artículo 10. *Concepto y determinación de la base imponible*, apartados 1 y 3 establece:

«1. La base imponible **estará constituida por el importe de la renta** en el **periodo impositivo** minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

(...)

3. 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».

En definitiva la renta obtenida por el sujeto pasivo del IS y que constituye la base imponible del impuesto exige para su cálculo como dice la ley:

1. **Determinar el resultado contable** de acuerdo con:
  - 1.1. Las normas previstas en el **Código de Comercio**.
  - 1.2. En las **demás leyes** relativas a dicha **determinación**.
  - 1.3. En las **disposiciones que se dicten en desarrollo** de las citadas normas.
2. Corregir el **resultado contable** mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley reguladora del IS.

Es por ello que lo primero que cabe preguntarse es cuál es el tratamiento que los intereses de demora tributarios tienen desde el punto de vista contable, para luego analizar si la Ley reguladora del IS contiene alguna norma que, en su caso, permita corregir a efectos fiscales ese tratamiento contable.

Conviene recordar que esta forma de calcular la *renta obtenida por los sujetos pasivos* del IS y que constituye la base imponible del impuesto fue introducida por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde 1 de enero de 1996, y que bajo la vigencia de esta ley, han sido dos los planes generales de contabilidad aplicables, sin que el citado artículo 10.3 del TRLIS regulador de la forma de calcular la base imponible del IS haya sido modificado, a pesar de que, como tendremos ocasión de analizar, el registro contable de estos intereses de demora ha sufrido una modificación:

- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, vigente hasta 1 de enero de 2008.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, vigente desde 1 de enero de 2008.

Con anterioridad a dicha fecha (1 de enero de 1996), la *renta obtenida por los sujetos pasivos del IS* y que constituye la base imponible del impuesto se determinaba mediante la descripción de los diferentes componentes de la misma realizando la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, una **definición pormenorizada de los distintos conceptos**.

Como refleja la exposición de motivos de este reglamento, se parte, entre otros, de **dos tradicionales principios**:

«(...)

- b) Determinación de la base de imposición **con apoyo** en los datos contables.
- c) **Adecuación de la carga tributaria a la capacidad contributiva** de los sujetos; y»

Y en este contexto el Reglamento reflexiona sobre las relaciones entre contabilidad y fiscalidad señalando:

«En el desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades no podía prescindirse de la relación evidente que existe entre contabilidad y fiscalidad, para cuyo tratamiento, si **se prescinde de la posibilidad de una separación absoluta entre normas fiscales y contables**, se ofrecen **tres alternativas**:

- a) La **aceptación incondicional de las valoraciones contables** a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- b) El **sometimiento de la contabilidad a las valoraciones aceptadas a efectos fiscales**; y
- c) La **armonización de criterios contables y fiscales**, sin que esto signifique que **las valoraciones contables hayan de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales**.

De estas alternativas, aceptar **la primera** supondría **una deslegalización práctica del impuesto, sobre cuya cuantía podría disponer de forma casi ilimitada el contribuyente**, mientras que acoger **la segunda** podría **poner en peligro la propia subsistencia de la contabilidad** como técnica de información y representación de la verdadera situación patrimonial y de las operaciones realizadas, por lo que **la tercera resulta la más plausible, siendo, además, la postura seguida tradicionalmente en nuestro ordenamiento**. Además, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo a través de lo dispuesto en los artículos 16, 22 y 30, refuerza la idea de que debe procurarse el mayor grado posible de aproximación entre la contabilidad y las reglas fiscales, sin que ello suponga, empero, menoscabo de las facultades normativas que tienen los distintos órganos del Estado. La confirmación última de esta postura se encuentra en la disposición adicional cuarta de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, antes citada, en la que se impide, de forma indirecta, la existencia de contabilidades diversas.

El Reglamento ha prestado una especial atención a los aspectos e implicaciones contables del impuesto, **definiendo conceptos y operaciones** con una terminología familiar a la mayoría de las Empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea, con lo que se buscan así soluciones a los problemas de adaptación futura a esta última. Lógicamente esta postura no ha impedido hacer especial hincapié en aquellos conceptos u operaciones cuya consideración y tratamiento a efectos del impuesto resultan especialmente relevantes. De esta forma, la posterior evolución de la técnica contable no introducirá inseguridades o alteraciones innecesarias y peligrosas sobre la estructura básica del impuesto, sin que ello impida naturalmente que, a través del procedimiento establecido para la elaboración de disposiciones generales, se realicen en su momento las oportunas adaptaciones de la normativa fiscal.

Lo anteriormente expuesto no debe entenderse como una intromisión de las normas fiscales en los aspectos contables y de gestión de las Empresas, sino que, por el contrario, supone, en la mayoría de los casos, la eliminación de la doble óptica con la que la Empresa había tomado en consideración, en el pasado, buena parte de sus actuaciones. Al mismo tiempo, en los casos en que la valoración fiscal difiera de la contable, el Reglamento no impone la rectificación de la valoración contable, sino que establece como suficiente la mera indicación aclaratoria en las cuentas sociales como modo de solucionar satisfactoriamente la discrepancia, a la vez que prohíbe la utilización de las valoraciones fiscales para alterar la representación del resultado contable. Esto demuestra la preocupación del Reglamento por no perjudicar, sino, en todo caso, favorecer una contabilidad veraz que sea consecuencia de una gestión financiera correcta y ordenada encaminada a conservar y potenciar, en lo posible, la situación patrimonial y financiera de las Empresas españolas».

Conviene recordar que la Exposición de motivos de la Ley 43/1995 expresa los motivos de la reforma, reforma que **no implica una transformación radical de dicho tributo**.

La Exposición de motivos de esta Ley señalaba:

#### «Antecedentes y causas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades cumple el objetivo de gravar **los beneficios** obtenidos por las entidades jurídicas. En este sentido el Impuesto sobre Sociedades constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de un sistema tributario sobre la renta. Además, cumple una función de retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por los inversores extranjeros a través de sociedades de su propiedad residentes en territorio español.

**Ambos objetivos, que responden a los principios constitucionales de suficiencia y justicia establecidos en el artículo 31 de la Constitución son una constante en el Impuesto sobre Sociedades.** La presente Ley **no altera dichos objetivos** y, por

consiguiente, **la estructura del Impuesto sobre Sociedades que contiene no implica una transformación radical de dicho tributo.**

**Las causas** que motivan la reforma del Impuesto sobre Sociedades tampoco ponen en cuestión su actual estructura, aunque sí determinan modificaciones de cierta importancia. Estas causas son las siguientes:

Primera. La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

Segunda. La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Tercera. La apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales.

Cuarta. La dispersión normativa que padece actualmente el Impuesto sobre Sociedades.

Quinta. La evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere a la primera causa, cabe observar que **el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas**, y que esta magnitud se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, **en virtud del algoritmo contable** regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente.

Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades **a partir** del resultado contable, **corregido por las excepciones legalmente tipificadas**, constituye uno de los **objetivos primordiales** de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la **seguridad jurídica del contribuyente**.

Así las cosas tendremos ocasión de reflexionar acerca de si el tratamiento contable y fiscal de los intereses de demora tributarios ha sufrido un cambio radical a efectos de IS y si ese cambio lo ha sido en la práctica o era el deseo del legislador tributario.

Desde el punto de vista **contable** los intereses de demora tributarios han sido calificados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) como **gastos financieros** a contabilizar en una cuenta del subgrupo 66.

Esta calificación se contiene tanto en la **Resolución de 9 de octubre de 1997** dictada en desarrollo del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad vigente hasta 1 de enero de 2008, como en la Consulta 10 de fecha **1 de septiembre de 2008** [BOICAC, núm. 75 (NFC031164)], dictada bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad vigente desde dicha fecha.

La **Resolución de 9 de octubre de 1997** fue dictada al amparo de lo establecido en la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que establecía:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, **normas de obligado cumplimiento que desarrollen** el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales **en relación con las normas de valoración** y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera».

Conviene recordar que esta capacidad normativa del ICAC fue cuestionada por la Asociación Española de Leasing al interponer recurso contra la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, recurso que resolvió en primer lugar por Sentencia dictada por la Sección 9.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó aquel anulando la citada resolución con fundamento en que el Instituto no tiene potestad para dictar normas con eficacia externa, y en que se ha vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, sentencia casada posteriormente por el Tribunal Supremo que en Sentencia de fecha 27 de octubre de 1997, Sala de lo Contencioso-Administrativo rec. n.º 4354/1994 (NFJ005629), reconoció la potestad normativa del ICAC para dictar la disposición objeto de recurso, sin embargo, matizó que tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía, motivo por el cual anula un apartado de la misma en concreto infringe, por tanto, el espíritu que animó a la norma habilitante.

Ello nos lleva a analizar detenidamente si la **Resolución de 9 de octubre de 1997** desarrolla correctamente al Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En primer lugar, debe señalarse que la citada Resolución desarrolla la norma de valoración número 16, relativa al registro contable del gasto por **Impuesto sobre Sociedades** y, por tanto y, en principio, sus determinaciones, de ser obligatorias, podrían afectar a la contabilización de este impuesto pero no a otros tributos.

La norma de valoración número 16, relativa al registro contable del gasto por IS, hace referencia o contempla la contabilización **correcta** del IS, sin hacer mención alguna a **los errores** de la misma. Tan solo hace mención a «Cuando la **modificación de la legislación tributaria** o la evolución de la **situación económica de la empresa...**».

Es por ello que la referencia en la disposición **novena** de la citada Resolución al «*Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades*», no es desarrollo de dicha disposición sino que viene a determinar la forma de operar en supuestos de **errores contables**, es decir, en aquellos casos en que el IS no ha sido correctamente contabilizado en las cuentas correspondientes al ejercicio de que se trate y que han sido aprobadas precisamente a pesar del error contable cometido, puesto de manifiesto a posteriori «se deriven o no de un acta de inspección».

Como se deduce del tenor literal la citada disposición novena se limita a resaltar **la obligación de registro contable de las contingencias fiscales** al señalar que:

«**1.** De acuerdo con el **principio de prudencia** recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las **contingencias fiscales**, se deriven o no de un acta de inspección, **deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean**, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria».

Y a ello añade:

«**2.** La provisión para riesgos y gastos a que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la **deuda con la Hacienda Pública**, se registrará **con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.**»

Respecto de los componentes de dicha deuda tributaria consistentes en intereses de demora o en sanción señala:

«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.

*La sanción* producirá un gasto de naturaleza extraordinario, que figurará en la partida "Gastos extraordinarios" formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios". Para ello se podrá emplear la cuenta 678. "Gastos extraordinarios" contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad».

El ICAC entiende que hay que registrar los distintos componentes de la deuda tributaria de acuerdo con su naturaleza y así determina, sin razonar, el porqué, que el interés de demora es un gasto financiero mientras que la sanción tributaria es un gasto extraordinario.

No razona la resolución qué criterios se toman en consideración para calificar como gasto financiero el interés de demora y no, por ejemplo, como gasto extraordinario como con la sanción tributaria se efectúa.

Calificar de gasto financiero el interés de demora tributario exige considerar que se trata de un supuesto de financiación ajena instrumentada, en este caso, no en forma de préstamo o de un contrato celebrado con tercero, sino en forma de incumplimiento tributario al dejar de declarar e ingresar correctamente el IS y, además, que tal financiación obtenida está relacionada con la actividad de la empresa.

Así se definen los gastos financieros por el ICAC, el cual, en Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 13 de junio), señala expresamente:

«1. Gastos financieros **son aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad.** Entre otros, se consideran gastos financieros, los **intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación**».

Como tendremos ocasión de ver, esta definición contable de gasto financiero vigente bajo la aplicación del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, es similar a la definición que de gasto financiero utilizaba la normativa tributaria bajo la vigencia de la Ley 61/1978.

Definido así el gasto financiero (*la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad*) podría decirse que tanto el interés de demora derivado de un incumplimiento tributario como la sanción derivada del mismo merecen el calificativo de gasto extraordinario, tal y como este define en su Tercera parte, *Definiciones y relaciones contables*, Grupo 6. Compras y gastos, 67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales, 678. Gastos extraordinarios:

«Pérdidas y gastos de cuantía significativa, que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la empresa.

Como regla general una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por **hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes:**

- **Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y**
- **No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.**

**A título indicativo**, se señalan los siguientes: Los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes; costes de una oferta pública de compra de acciones sin éxito; **sanciones y multas fiscales o penales**».

Resulta evidente que sería difícil entender o justificar que la forma habitual de financiarse una empresa sea dejando de declarar correctamente y de pagar sus impuestos correspondientes. Si esto fuera así realmente, ¿podría considerarse que es un motivo económico válido?

Sirvan para dar respuesta a esta pregunta los argumentos del Tribunal Supremo referidos a un asunto que podríamos calificar de similar, cual es la consideración como gastos no deducibles de las retribuciones de administraciones y consejeros cuando los Estatutos establecen la gratuidad del cargo, apelando entre otras cosas al *adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio*. [Sentencia de 30 de octubre de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 131/2012 (NFJ052827), recurso de casación para la unificación de doctrina], o señalando [Tribunal Supremo, Sentencia de 2 de enero de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 4269/2012 (NFJ053476)] que:

(...)

«Es, por tanto, palmario [se refiere al art. 10.3 del TRLIS] que **el resultado contable no es extraño y ajeno al "Código de Comercio" y demás leyes relativas a su determinación sino fiel servidor de ellas.**

6.º De ello se infiere, sin género alguno de dudas, que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que **la entrada en vigor de la Ley 43/1995 no operase, en lo sustancial, modificación alguna** en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene.

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, **sino en su "legalidad"**, que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. **Tal legalidad hay que entenderla referida, como también** hemos señalado, no solo a los Estatutos sino **a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse** a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil».

Si la respuesta fuera que la entidad está financiando su actividad con los tributos no ingresados a la Hacienda Pública, estaría calificando por sí sola la conducta de aquella al contravenir claramente las normas tributarias que obligan al cumplimiento en plazo reglamentario de las obligaciones de presentación de declaraciones y autoliquidaciones.

Por el contrario, en los supuestos de errores contables cometidos por el sujeto pasivo del IS, determinantes de incumplimientos tributarios, la regularización de estos por parte del sujeto pasivo, ya sea de forma espontánea a través de una declaración complementaria, o de forma no espontánea, merced a una actuación de la Administración tributaria, o incluso de órganos competentes de la vía penal, genera la obligación de pagar la cuota o deuda no pagada en plazo o la devolución obtenida indebidamente y, además, genera la obligación de pago de otras obligaciones accesorias a tal incumplimiento [art. 25 de la Ley General Tributaria (LGT)], sean estas recargos,

si es que la regularización es espontánea (art. 27. *Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo* de la LGT) o sean estas intereses de demora (art. 26 de la LGT), exigibles tanto si la regularización ha venido motivada por los órganos citados, como en determinados supuestos de regularización espontánea.

Tal es el caso de regularización espontánea pero que se ha llevado a efecto una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, supuesto este en que se exige el recargo correspondiente del 20% y además se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado (art. 27.2 segundo párrafo), así como en determinados supuestos de aplicación provisional de ciertos beneficios fiscales por parte de los sujetos pasivos del IS, condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos y de obligatoria regularización por parte de estos en la declaración del periodo en que tales requisitos no se cumplan pero con inclusión del correspondiente interés de demora.

Así mismo tales incumplimientos tributarios, regularizados merced a actuaciones de los órganos competentes, es decir, no espontáneas pueden dar lugar a la imposición de sanciones penales y administrativas.

En el supuesto de apreciarse la existencia de **delitos fiscales**, ha sido resuelta ya la polémica surgida sobre si en estos casos era exigible el interés de demora tributario regulado en el ya citado artículo 26 de la LGT.

Así podemos citar la Sentencia del **Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013**, Sala de lo Penal, rec. n.º 29/2013 (NFJ052876), donde se señala que **tanto antes como después de la reforma penal de 2010 (LO 5/2010), la responsabilidad civil de estos delitos comprende el importe de los intereses de demora**, reproduciendo para ello diversas Sentencias del Tribunal Supremo, considerando que si en algunos de ellas se siguió otro criterio fue entender que el interés de demora era una sanción, calificación esta superada y apelando, por último, al principio de igualdad de trato de incumplidores tributarios.

Estos son los razonamientos del Tribunal Supremo:

«I. La parte recurrente, en suma, pretende la exclusión de los intereses de demora del ámbito de la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública.

La naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. Pero en el caso actual la cuestión que se plantea se ciñe a resolver, exclusivamente, si dicha responsabilidad debe incluir, o no, el abono de los intereses de demora. Y la respuesta positiva es muy clara.

En primer lugar las dudas doctrinales y jurisprudenciales que pudieran existir se han aclarado por el propio Legislador. La reforma penal de 2010 (LO 5/2010) ha establecido, sin duda de ninguna clase, que "la responsabilidad civil comprenderá el

importe de la deuda tributaria... incluidos sus intereses de demora" (art. 305 5.º CP), y esta inclusión se reitera en la redacción actual del precepto (LO 7/2012, de 27 de diciembre), en el apartado 7.º del citado art. 305.

Asimismo la disposición adicional décima de la Ley general Tributaria dispone que "En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio".

En segundo lugar, en relación con los supuestos anteriores a la reforma legal, es obvio que la regla debe ser la misma. En efecto la doctrina de esta Sala ha recordado con reiteración el carácter de norma penal parcialmente en blanco del delito fiscal, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria. Y si esta remisión debe ser aplicada para la determinación de la cuota tributaria defraudada, es lógico que deba igualmente aplicarse a la hora de determinar el interés que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria impagada.

Pues bien, en este aspecto, la normativa tributaria es muy clara. El artículo 58 de la LGT establece que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, incluyendo, entre otras magnitudes, el interés de demora. La Ley 58/2003 excluye expresamente del concepto deuda tributaria a las sanciones, por lo que no debe atribuirse a los intereses de demora naturaleza sancionatoria.

El interés de demora se encuentra definido por el artículo 26 de la LGT como "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, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

Y, en tercer lugar, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.

II. Así se viene entendiendo por esta Sala, aunque con algunas vacilaciones que han de estimarse superadas.

Por ejemplo, la STS 606/2010, de 25 de junio, referida al caso Azucarera, establece expresamente en el fallo de su segunda sentencia que "A todas las cantidades referidas se añadirán los intereses de demora correspondientes a la cuota defraudada, que se computarán a partir de la finalización del plazo voluntario de pago de que se

trate en cada supuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 921 de la Ley de Enjuiciamiento Civil derogada y actual artículo 576 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, y el artículo 30 de la Ley General Presupuestaria y 58 de la Ley General Tributaria".

La STS 163/2008, de 8 de abril, recuerda que "el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria se refiere a la deuda tributaria e incluye dentro de la misma los intereses de demora, que cifra en el artículo 26.6 en el interés legal incrementado en un 25%. En la Disposición adicional décima se dispone que 'En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio'. Es decir, que la exigencia de la deuda tributaria en su integridad se establece legalmente para los casos de delitos contra la Hacienda Pública. Referencia legal que debe relacionarse con la rúbrica empleada en el Código Penal...".

Y la STS de 26 de diciembre de 2001, núm. 2476/2001 indicó que "Si de acuerdo con el art. 36 de la Ley General Presupuestaria, las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, y este interés tiene que ser el 'legal del dinero vigente el día en que venza el plazo señalado', es indiscutible que dicho interés, devengado y no pagado, debe estimarse comprendido entre los perjuicios materiales derivados del delito y, en consecuencia, ser objeto de indemnización por parte de la persona que, como el acusado, sea condenada como criminalmente responsable de un delito que consiste precisamente en eludir el pago de tributos adeudados a la Hacienda Pública".

Es cierto que otras resoluciones, como la STS núm. 539/2003, de 30 de abril, excluyen de la responsabilidad civil en estos delitos los intereses de demora, pero lo hacen por considerarlos de naturaleza sancionatoria, criterio que es descartado en la actualidad por la jurisdicción contenciosa, e incluso por el Tribunal Constitucional (STC núm. 76/1990, de 26 de abril), que considera los intereses de demora como reparadores del perjuicio ocasionado por el retraso en el pago, y no sancionatorios».

Volvemos a reproducir las preguntas antes formuladas: ¿pueden considerarse gastos financieros los intereses de demora en supuestos de condenas por delito fiscal?

Contablemente es cuestionable que el interés de demora pueda ser calificado como un gasto financiero. No se trata de obtener financiación ajena para el desarrollo de la actividad.

En términos contables ha de entenderse que tales intereses son un gasto extraordinario que «Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y no se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia y que deriva de la sola voluntad del sujeto pasivo de IS que debiendo cumplir sus obligaciones, incurre en errores, sea cual sea la calificación de estos, determinantes del incorrecto cumplimiento de sus obligaciones».

Contablemente es pues cuestionable que el interés de demora pueda ser calificado como un gasto financiero.

El ICAC en Consulta n.º 10, BOICAC 75/2008 (NFC031164), dictada bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, analiza cuál debe ser la contrapartida del abono a la cuenta de provisiones para impuestos, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores. Distingue dos situaciones: el error contable y el cambio de estimación, y señala:

«En relación con el registro de los ingresos y **gastos que procedan de ejercicios anteriores, con carácter general**, debe señalarse que **en primer lugar deberá analizarse si existe un error** –en cuyo caso, será de aplicación lo dispuesto para los errores en la norma de registro y **valoración 22.<sup>a</sup>**, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre– **o si el registro en ejercicios previos fue correcto**, en cuyo caso los **ingresos y gastos se registrarán de acuerdo con su naturaleza**.

En consecuencia, la cuenta 141. Provisión para impuestos **se abonará con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias**, por la cuota y **los intereses correspondientes a ejercicios anteriores**, cuando **habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido**. Por el contrario, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran 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 estos al ejercicio o a ejercicios anteriores**.

Siempre que se produzca la **subsanción de errores** relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente **información en la memoria** de las cuentas anuales. Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores; en particular, se deberá incorporar la información incluida en los modelos de memoria recogidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad».

De acuerdo con lo señalado por esta consulta, se mantiene por el ICAC la calificación del interés de demora tributario como un gasto financiero, si bien en modo alguno se hace motivación sobre tal calificación, dudosa de mantener y justificar más aun bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, ¿podrían calificarse las deudas tributarias indebidamente declaradas y regularizadas por la Inspección y que dan lugar a la liquidación de intereses de demora como «pasivos financieros» tal y como estos se definen en el Plan General?

La respuesta la ha facilitado el propio ICAC en Consulta n.º 2, BOICAC 87/2011 (NFC042089), en la que se responde a la cuestión planteada «Sobre la información a incluir en la memoria de los

saldos con las Administraciones Públicas y, en particular, si los citados créditos y débitos deben calificarse como instrumentos financieros», señalando el ICAC:

«El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> define un **instrumento financiero** como **un contrato** que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Asimismo en dicha norma se indica que un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables. Por el contrario, un **pasivo financiero** supone para la empresa **una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables.**

Las cuentas con las Administraciones Públicas, que figuran como tal en el subgrupo 47 del PGC, recogen una serie de derechos y **obligaciones para la empresa** derivados bien de subvenciones concedidas, créditos o débitos con Organismos de la Seguridad Social, o activos y **pasivos fiscales** tanto corrientes como no corrientes. Si bien, dichos elementos suponen un derecho de cobro o **una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal** o en actividades de fomento por parte de las Administraciones Públicas, por lo que **no se consideran** activos o **pasivos financieros.**

A mayor abundamiento, la norma de registro y valoración 13.<sup>a</sup> "Impuesto sobre beneficios" incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, anteriormente citado, en su apartado uno establece:

"(...) El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo".

Asimismo, en el apartado 3. "Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido" de la misma norma, se indica que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir, que se valoran al importe nominal, a pesar de que su imputación o cancelación se produzca a largo plazo, debiendo figurar en todo caso en el activo o en el pasivo no corriente del balance, respectivamente. Este criterio difiere de los establecidos para los instrumentos financieros, cuya valoración inicial es su valor razonable y la posterior está en función de la cartera en que estén clasificados.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, cabe concluir que los créditos y débitos con la Hacienda Pública no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros».

La contestación del ICAC en Consulta n.º 10, BOICAC 75/2008 (NFC031164), antes citada, mantiene la calificación de «gasto financiero» y solo analiza o distingue cuál es la cuenta de contrapartida de dichos gastos contables, en función de que su causa sea un error contable (en cuyo caso el «gasto financiero» se entiende devengado en el ejercicio de su devengo y su contabilización se efectúa en ejercicio posterior contra una cuenta de reservas) o un cambio de estimación (en cuyo caso el «gasto financiero» se entiende devengado en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio y su contabilización se efectúa en cuentas **del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan estos al ejercicio o a ejercicios anteriores.**)

En la norma de registro y **valoración 22.<sup>a</sup>**, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, se define el error contable señalando:

**«22.<sup>a</sup> Cambios en criterios contables, errores y estimaciones.** Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. **A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.**

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la **obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.** El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores».

Ejemplos de **cambios de estimación** generadores de regularizaciones tributarias determinantes de interés de demora, podemos encontrar en aquellos supuestos de beneficios fiscales aplicados en determinados ejercicios y ello de forma provisional al depender (condición resolutoria) aquellos de determinadas circunstancias futuras.

Así pueden citarse a título de ejemplo los supuestos de libertad de amortización de empresas de reducida dimensión (art. 109 del TRLIS y 102 de la LIS 27/2014) o la reserva de nivelación (art. 105 de la LIS 27/2014), de empresas de reducida dimensión.

En estos supuestos el incumplimiento por el obligado tributario de sus obligaciones es conocido en el ejercicio posterior a aquel en que se aplicó el beneficio fiscal, ordenando la norma que el propio contribuyente conocedor de esta circunstancia se autoliquide, además de la cuota correspondiente, el interés de demora, el cual de acuerdo con los criterios contables señalados se registraría en una cuenta del subgrupo 66 formando parte del resultado contable.

Siendo esto así, desde la perspectiva fiscal y a efectos de determinar la base imponible, procede considerar si este gasto contable lo es también fiscal o no, cuestión que se aborda en el apartado siguiente, procediendo en su caso realizar el pertinente ajuste extracontable positivo para determinar la base imponible.

Fuera de esos supuestos, la regla general será que las **cuotas regularizadas** lo sean por razón de **errores**, es decir, **omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas**, y en estos casos los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores no deberían contabilizarse en cuentas del subgrupo 66 sino con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias, no formando por tanto parte del resultado contable.

En este caso, y dado que el resultado contable, del que se parte para determinar la base imponible, no incorpora gasto alguno por razón de los distintos elementos regularizados, habría que analizar si procede corregir el **resultado contable** mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley reguladora del IS, es decir, si algún precepto permite considerar que los intereses de demora sí son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible lo que obligaría a realizar el pertinente ajuste a aquel resultado minorando el mismo.

Nuevamente lo decisivo en este caso es el carácter o calificación del citado interés de demora y si el mismo es calificable como un gasto financiero, pues de lo que se trataría es de discernir si siendo un gasto contable, contabilizado por error en ejercicio posterior a su devengo (contra una cuenta de reservas), en cuanto que la entidad con la información de la que disponía debía haber

registrado una *provisión en un ejercicio previo*, y por tanto no incorporado al resultado contable del que se parte para determinar la base imponible, ha de ser considerado como tal a efectos fiscales minorando aquel para determinar la base imponible.

En este caso la norma fiscal ofrece la solución para resolver el criterio de imputación fiscal (al año de su contabilización contra reservas, o al ejercicio anterior en que debió ser contabilizado) de un gasto que sea admisible fiscalmente en su artículo 19.3 del TRLIS (art. modificado por la disp. adic. octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, a fin precisamente de adaptarse al nuevo marco contable y dar cabida en los ajustes extracontables a aquellos gastos contabilizados contra una cuenta de reservas) de tal modo que si ese gasto contable por interés de demora fuera fiscalmente admisible (cuestión esta que es la controvertida) y artículo 11.3.1.º de la LIS 27/2014, su imputación a la base imponible se efectúa en el ejercicio de su contabilización extemporánea contra una cuenta de reservas, y no en el ejercicio de su devengo con el límite de que ello no suponga una **tributación inferior** a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal según su devengo.

Se ha entendido de forma reiterada que una tributación inferior se produce en aquellos casos en que un gasto se contabiliza superado el periodo de prescripción del periodo de su devengo<sup>5</sup>. Si el año en que el gasto (en el caso analizado el interés de demora, de serlo) se ha devengado en un año prescrito, no podría modificarse la liquidación del periodo y, por tanto, no cabe admitir su deducibilidad en el periodo de su inscripción contable porque sería tanto como admitir gastos de un periodo prescrito y ello determina una tributación inferior.

Esta situación difícilmente se producirá en aquellos supuestos en que los intereses de demora hayan sido liquidados por la Administración tributaria pues esta habrá regularizado lógicamente un periodo no prescrito y, por tanto, los intereses de demora incluso del primer periodo corresponderían a un periodo no prescrito.

Cuestión distinta puede ocurrir en el caso de delitos fiscales.

De un lado, el periodo de prescripción penal es superior a la prescripción administrativa, esto es, de 5 o 10 años (arts. 305 y 305 bis del Código penal).

En este caso los intereses de demora que pudieran exigirse en caso de condena por delito fiscal se habrían devengado en un periodo que tributariamente podría estar prescrito, y en el que, por tanto, no cabría practicar su deducción. Pero además han de considerarse los dilatados plazos para

---

<sup>5</sup> A título de ejemplo se cita DGT: 28 de octubre de 2011, Consulta Vinculante n.º V2591/2011 (NFC042863): «Por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que el consultante pretenda contabilizar, en el ejercicio 2011, un gasto devengado de un ejercicio prescrito, no procederá admitir su deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales.

alcanzar condenas penales firmes<sup>6</sup>, de tal modo que los intereses de demora liquidados devengados en los distintos ejercicios desde la comisión del delito hasta la firmeza de la correspondiente condena podrían así mismo referirse a periodos prescritos; no cabría tampoco su deducción en el periodo de su devengo y, por tanto, tampoco en el periodo de su contabilización por impedirlo la norma tributaria de imputación temporal, el ya citado artículo 19.3.

Repetimos que este análisis de la imputación temporal a efectos fiscales de un gasto por interés de demora contabilizado extemporáneamente contra una cuenta de reservas en supuestos de errores contables parte de considerar que el gasto es fiscalmente admisible para la determinación de la base imponible, cuestión esta que como hemos reiterado es la controvertida y que analizamos en el siguiente epígrafe.

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: GASTOS NO DEDUCIBLES. CALIFICACIÓN COMO LIBERALIDADES DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS

Expuesta la situación contable de los intereses de demora calificados por el ICAC como gastos financieros, es necesario analizar cuál sería la calificación tributaria de los mismos.

El TRLIS no contiene mención expresa al tratamiento que a efectos de determinar la renta que constituye la base imponible del impuesto deba darse a los intereses de demora tributarios y, por tanto, en principio su consideración contable parece coincidir con su tratamiento fiscal.

En particular se ha señalado que el artículo 14 del TRLIS que regula los *Gastos no deducibles* no menciona los mismos a diferencia de lo que ocurre con otros componentes de la deuda tributaria resultantes de una regularización tributaria sea esta espontánea (recargos del art. 27 de la LGT) o a consecuencia de una actuación de la administración tributaria o de las instancias judiciales correspondientes (sanciones tributarias pecuniarias, art. 178 y ss. de la LGT) y multas penales del artículo (arts. 305 y 305 bis del Código penal).

Así de forma expresa el TRLIS considera que no son gastos fiscalmente deducibles aunque contablemente sí lo sean, y en su artículo 14 apartado 1 c), excluye expresamente como gastos fiscalmente deducibles a «Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones». E idéntica regulación se contiene en la LIS 27/2014, es decir, no se hace mención expresa a los intereses de demora como *gastos no deducibles* en su artículo 15, así titulado, cuya letra c) reproduce la exclusión como gastos de «Las multas y sanciones penales y

<sup>6</sup> A título de ejemplo y aunque referida al IRPF, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013 (NFJ052876) viene referida a un delito cometido en el periodo 1991, es decir, los intereses de demora abarcarían desde junio de 1992.

administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

Es evidente que configurado o calificado contablemente el interés de demora como un gasto financiero el mismo no encaja en los conceptos de multa, sanción o recargo.

Ahora bien ha de entenderse que a tal «gasto financiero» como a cualquier otro gasto financiero en que la empresa pueda incurrir han de exigírsele los mismos requisitos que la norma tributaria exige para su consideración de gasto fiscalmente deducible a fin de determinar la renta obtenida que configura la base imponible del impuesto. Dicho de otro modo, no todos los gastos financieros son fiscalmente deducibles, y ejemplos de ello tenemos en diversas sentencias.

No obstante antes de entrar en este análisis conviene recordar cuál era el tratamiento que la anterior normativa (vigente hasta 1 de enero de 1996) reguladora del IS otorgaba a los intereses de demora tributarios.

La Ley 61/1978 regulaba como **partida deducible** en su artículo 13 e) «Los **intereses**, alquileres y **demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales**, cuando **no se transmita la propiedad de los mismos** y los **rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este impuesto**», y en su artículo 14 como *Partidas no deducibles*: «e) Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio».

El desarrollo reglamentario de ambos preceptos se concreta, de un lado, en el artículo 109 del Reglamento regulador de los Gastos financieros y, de otro, en el artículo 125 regulador de las *Partidas no deducibles*.

Así el artículo 109 definía los gastos financieros y enumeraba los que se consideraban tales:

«**Artículo 109.** Gastos financieros.

**1.** Se considerarán gastos financieros los **derivados de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la Empresa o de sus elementos de activo.**

Se integrarán entre los gastos financieros las siguientes partidas:

- a) Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la Empresa.
- b) Recargos por aplazamiento de pago superior al habitual en el mercado.
- c) Gastos y comisiones para la realización de operaciones bancarias relacionadas con la actividad de la Empresa.

- d) Parte correspondiente al ejercicio de la carga financiera de los préstamos y empréstitos a plazo superior al año.
- e) Descuentos sobre ventas por pronto pago.
- f) Gastos de formalización de operaciones financieras.

2. No se considerarán como gastos financieros las partidas que sean consideradas, de modo obligado u opcional, como mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales ni los que pudieran derivarse de la utilización de capitales propios.

Tampoco será deducible la parte de las cargas financieras que hayan sido objeto de subvención de modo directo o indirecto, salvo que la parte subvencionada figure computada como ingreso.

3. En las ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros, la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse en la valoración de la misma, sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos correspondientes a la obra de que se trate».

Como claramente se aprecia y así hemos adelantado la definición contable y fiscal son casi coincidentes, los gastos financieros son los que **derivan de la utilización de recursos financieros ajenos, recursos destinados a la financiación de las actividades de la empresa**. El artículo realiza además una enumeración de los conceptos que integran los gastos financieros sin que exista referencia alguna a los intereses de demora tributarios que no están regulados en dicho artículo porque claramente no son para el legislador tributario gastos financieros.

Por el contrario, el artículo 125 del reglamento regulaba las partidas no deducibles haciendo referencia a los componentes de la deuda tributaria, aclarando las que eran deducibles y las que no lo eran:

«e) Las multas y sanciones establecidas por un Ente público que no tengan origen contractual, que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio, **exceptuados los intereses de fraccionamientos y aplazamientos de pago debidamente concedidos**».

Es decir, la contemplación del interés de demora tributario como partida deducible o no, no la realizaba la norma bajo el paraguas de gasto financiero sino de forma expresa bajo su auténtica naturaleza, esto es, un componente accesorio de la obligación tributaria mal cumplida.

Así lo estableció claramente la DGT en Consulta de fecha **20 de febrero de 1995** (NFC002399), donde completó la razón que asistía al citado artículo 125 del reglamento para no excluir de la no deducción los intereses de demora tributarios con la mención del artículo 100 del mismo reglamento al señalar:

«De acuerdo con lo establecido en el artículo 125 e) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos, entre otras, las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio, exceptuados los intereses de fraccionamiento y aplazamiento de pago debidamente concedidos.

En consecuencia, no podrá considerarse gasto deducible la sanción incluida en las actas firmadas de conformidad.

Por otra parte, manda el artículo 100 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los ingresos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido en su caso por los bienes de que los ingresos procedan.

A la vista de lo expuesto, 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».**

Este mismo razonamiento es el seguido por el **Tribunal Supremo** en Sentencia de **24 de octubre de 1998**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 5785/1992 (NFJ006911). Esta última Sentencia indica:

«Primero.

Dispone el artículo 77.5 de la Ley General Tributaria, coincidente con los mismos cardinales de la Norma Foral General del Territorio Histórico de Vizcaya, de 26 de marzo de 1986, que "... al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y recargos que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora".

Partiendo de esta norma, **el recurrente viene sosteniendo, desde la fase administrativa, que los intereses de demora no son sanción, sino indemnización por mora, y por tanto deducibles** en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que procede la devolución de lo indebidamente percibido por la Hacienda Pública por tal concepto.

Que los intereses de demora no son sanción es, en efecto, la doctrina que nuestra jurisprudencia viene sosteniendo desde antiguo, bastando con citar a tal fin la Sentencia de 28 de mayo de 1997, dictada en el recurso de apelación 7319/1991, según la cual "como ya dijo la Sentencia de esta Sala de 2 de noviembre de 1987, la raíz profunda de los intereses de demora se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1.108 del Código Civil establece con carácter general que **en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera 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, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso en este momento. En consecuencia, queda claro que **el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar** y, por tanto, **su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria**, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador, como advertía la redacción originaria del artículo 78 de la Ley General Tributaria, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, carece de trascendencia al respecto si se recuerda que precisamente por su diverso talante son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones, que a su vez funcionan con total independencia recíproca".

A su vez, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional hay una extensa serie de sentencias que contienen la misma doctrina, y que van desde la 76/90 (STC 76/1990), ya clásica, hasta las recientes 63 y 129 de 1997.

La aplicación de esta doctrina lleva al **recurrente** a la conclusión de que **los intereses de demora son deducibles** en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el artículo 14 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades y el 125 de su Reglamento, así como los correlativos de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto en el territorio de Vizcaya, únicamente declara partidas no deducibles las multas, las sanciones y los recargos por prórrogas y apremios, conceptos en ninguno de los cuales cabe incluir los intereses de demora, de lo que infiere que estos son deducibles.

Segundo.

Pero el óbice que oponen la sentencia impugnada y la parte apelada responde a un enfoque totalmente distinto, suministrado por el artículo 9.º de la precitada Norma Foral 11/1984, vigente desde el 1 de enero de 1985, cuya disposición final primera dispuso que, para la determinación de los rendimientos netos que integrarán la base imponible de la tributación de referencia, se deducirán "los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros", artículo que coincide con el 13 de

**la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1978, sin que entre las distintas partidas deducibles que enumeran dichos preceptos figuren los intereses de demora.**

### **Tercero.**

La sentencia establece así la tesis de que los intereses de demora no son gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros, **intereses que no figuran entre las partidas que se reflejan como deducibles en el precepto últimamente citado.**

La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo **los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de 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.**

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) 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.
- c) 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**».

En definitiva, la sentencia reproducida determina claramente que el intereses de demora tributario no es una sanción, pero no es tampoco un gasto financiero, no está incluido entre los gastos admitidos por el artículo 13 de la Ley 61/1978 ni, por tanto, por su norma de desarrollo, el ya citado artículo 109. *Gastos financieros*.

Siendo coincidentes el criterio de la DGT y del Tribunal Supremo sorprende que el **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)** no siguiera, salvo en alguna esporádica Resolución, el mencionado criterio y elaborara una doctrina propia y reiterada<sup>7</sup>, doctrina que como tendremos ocasión de señalar ha sido anulada por el Tribunal Supremo merced a una declaración de lesividad.

Como decíamos, el TEAC de forma reiteradamente manifestó:

---

<sup>7</sup> Estas resoluciones del TEAC se citan en el Memento.

«Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos por la Inspección en el acuerdo impugnado, resulta necesario hacer referencia, en primer lugar, a la deducibilidad o no de los intereses de demora derivados de actas de inspección durante la vigencia de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, hay que destacar que, puesto que tanto el Tribunal Supremo, como el Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de abril de 1990, y este Tribunal Central en reiteradas resoluciones, han reconocido la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los **intereses de demora, estos responden al mismo fundamento que los gastos financieros, que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos**, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 13 e) de la Ley 61/1978 y el artículo 109 del Real Decreto 2631/1982**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, este Tribunal Central, en los supuestos a los que era aplicable la mencionada Ley 61/1978 y el Reglamento que la desarrolla, ha mantenido en **reiteradas resoluciones** (entre otras, de 20 de julio y 26 de octubre de 2001, 26 de abril y 31 de octubre de 2002, 24 de octubre de 2003 y 1 de julio de 2005) el criterio de que estos responden al mismo fundamento que los gastos financieros a que se refieren el artículo 109 del RIS de 1982». (TEAC, **Resolución de 30 de marzo de 2006**, Vocalía 10.<sup>a</sup>, R. G. 4463/2003 (NFJ023687)).

A nuestro entender confunde el TEAC los conceptos de indemnización por mora y de gasto financiero.

El origen o razón de ser del interés de demora tributario no es la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo, como definen a los gastos financieros tanto las normas contables como las tributarias antes citadas, sino indemnizar a la Administración tributaria de los costes derivados de la falta de cumplimiento dentro del plazo reglamentario de las correspondientes obligaciones de declaración e ingreso de deudas tributarias. Incluso aunque así se entendiera, es decir, incluso aunque se considerara que los tributos no ingresados se han utilizado para la financiación de la actividad de la entidad, habría que juzgar si tales gastos merecen el calificativo de fiscalmente deducibles.

Tal criterio del TEAC, en este caso manifestado a través de una Resolución del **Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña** de fecha **2 de julio de 1997** (núm. 65/1994), por el concepto de IS, ejercicio de 1992, fue objeto de una **declaración de lesividad** por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

El supuesto aquí enjuiciado tomaba como punto de partida la incoación de un acta de conformidad suscrita en fecha 31 de enero de 1992, en la que se regularizaban por la Inspección retenciones no practicadas sobre los rendimientos satisfechos en las denominadas libretas KD en los ejercicios 1986 a 1989, regularización que incluía el importe de la retención no practicada de 11.734.932.840 pesetas y 3.801.915.807 pesetas correspondían a intereses de demora, totalizando todo ello, obligación principal y accesorias, una deuda total de 15.656.448.510 pesetas.

La entidad solicitó la devolución de ingresos indebidos al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 1163/1990, al entender que tanto la retención no practicada en su día ni declarada sino regularizada por la Inspección como los intereses de demora liquidados en la citada acta de 31 de enero de 1992 constituyen gastos deducibles fiscalmente, por lo que procedía rectificar la declaración del IS del ejercicio de 1992, incluyendo en la misma los gastos financieros antes expresados.

Esta petición fue desestimada por resolución de la Oficina Gestora de Grandes Empresas de la AEAT, frente a la cual se interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por el TEAR de Cataluña en la Resolución de fecha 2 de julio de 1997 dando origen posterior a la declaración de lesividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en Sentencia de **10 de septiembre de 2004** [Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 553/1999 (NFJ018398)], declara:

«Al respecto, aquí sí es cuestionable el carácter de gasto necesario de tales intereses de demora, en tanto que, tal como reitera el TS (por todas, STS 17 diciembre 2002) los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1.108 del Código Civil, al disponer 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, el interés legal"; en consecuencia, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que **no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos**. Así lo expresa la STS de fecha 28 de octubre de 1998 cuando indica que "los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del IS, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende..."

En definitiva, solo es gasto necesario para la obtención del ingreso el pago de la cuota (en este caso, de las retenciones que debieron practicarse sobre los rendimientos satisfechos), pero no así los intereses de demora en tanto que los mismos son consecuencia de la mora en el cumplimiento de la obligación, y por ello no resultan necesarios para la obtención de los ingresos».

Finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha **25 de febrero de 2010**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 10396/2004 (NFJ038068), confirma el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y **reitera su doctrina manifestada en la Sentencia de 24 de**

octubre de 1998 (NFJ006911), seguida tanto por la Administración tributaria como por el citado Tribunal Superior de Justicia, y señala:

«No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en 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 art. 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».

Es claro, por tanto, el criterio de la DGT y del Tribunal Supremo en su reiterada doctrina y que constituye jurisprudencia, bajo la vigencia de la Ley 61/1978 es considerar como no deducibles fiscalmente los intereses de demora tributarios.

¿Ha cambiado «radicalmente» la situación bajo la vigencia de la Ley 43/1995?

Tal y como ya hemos señalado el TRLIS no contiene mención expresa al tratamiento que a efectos de determinar la renta que constituye la base imponible del impuesto deba darse a los intereses de demora tributarios.

Ni siquiera existe en la normativa tributaria actual una definición de gasto financiero como la contenida en el ya citado artículo 109 del Reglamento de IS.

El artículo 14 del TRLIS que regula los *Gastos no deducibles* y no menciona los intereses de demora tributarios a diferencia de lo que ocurre con otros componentes de la deuda tributaria resultantes de una regularización tributaria sea esta espontánea (los recargos) o a consecuencia de una actuación de la Administración tributaria o de las instancias judiciales correspondientes (las multas y las sanciones).

Así de forma expresa la LIS considera que no son gastos fiscalmente deducibles aunque contablemente sí lo sean, y en su apartado 1 c), excluye expresamente como gastos fiscalmente deducibles a «Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones».

En este contexto las conclusiones antes alcanzadas siguen siendo válidas.

Está plenamente vigente la definición de gasto financiero como aquel que se deriva de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad, y obtenido por esta merced al correspondiente contrato o instrumento financiero.

De un lado, porque contablemente, así se siguen definiendo los gastos financieros y, de otro, porque tal y como se expuso, las deudas tributarias no son pasivos financieros en la definición actual de estos, no derivan de un contrato, sino que son deudas por razón de obligaciones legales.

Los intereses de demora son y mantienen la misma naturaleza que de ellos predica el Tribunal Supremo en las sentencias citadas.

Tales intereses desde la perspectiva de su deducibilidad fiscal en el IS constituyen liberalidades tal y como se regulan estas en la actualidad y como la jurisprudencia analiza.

De un lado, la DGT en Consulta 446/2000, de fecha 6 de marzo de 2000 (NFC011143), sostiene el mismo criterio al analizar en este caso su deducibilidad en el IRPF de una persona física que desarrolla actividad empresarial y así señala:

«Los artículos 41 y 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se remiten a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) a la hora de la determinación del rendimiento neto de los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades empresariales y profesionales en el régimen de estimación directa.

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS establece que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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.

Esto nos lleva a determinar **si estamos en presencia de un gasto financiero que pueda ser considerado como gasto deducible** en el IRPF.

**La deducibilidad de los gastos financieros en las actividades empresariales o profesionales deriva de la condición de elemento afecto a la actividad de la deuda, es decir, de que el pasivo sea necesario para la obtención de los rendimientos**, de acuerdo con lo previsto en los artículos 6.º, 41 y 42 de la Ley del IRPF.

(...) Por otra parte, la deuda por el IRPF deriva de una variedad de fuentes de renta (art. 5 Ley del Impuesto), pero aun en el caso de que solo existieran rentas empresariales, tampoco puede considerarse que ese préstamo o los intereses de demora del acta de Inspección sean necesarios para el desarrollo de la actividad, pues la obligación del pago del IRPF es personal y tiene su origen en la obligación legal de contribuir por este impuesto. Además, **por lo que a los intereses de demora de las actas de Inspección se refiere, su deducibilidad supondría que realmente se estaría pagando a la Hacienda Pública un importe inferior al previsto legalmente, lo que carecería de sentido.**

En consecuencia, los intereses por el préstamo solicitado para el pago de la deuda del IRPF y **los intereses de demora derivados del acta de Inspección no serán gasto fiscalmente deducible de los rendimientos de la actividad empresarial o profesional.»**

De otro lado, el propio Tribunal Supremo en sentencias dictadas en relación con periodos donde ya está vigente la Ley 43/1995 mantiene la misma tesis.

El Tribunal Supremo en Sentencias de fechas **14 de septiembre de 2012**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 3254/2008 (NFJ049031), y de **14 de febrero de 2013**, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 565/2010 (NFJ050378), ha desestimado sendos recursos de casación, interpuestos por la sociedad dominante del grupo consolidado, contra las Sentencias dictadas, con fechas 13 de mayo de 2008 y 10 de diciembre de 2009 (NFJ037733), por la Audiencia Nacional, sobre IS, régimen de tributación consolidada, ejercicio 1997, en la que se considera liberalidad y, por tanto, gasto no deducible en el IS los intereses de demora liquidados en relación con cuotas de IVA que sendas entidades del sector eléctrico no repercutieron a sus empleados y ellas asumieron.

El Tribunal Supremo rechaza tanto la consideración de gasto deducible de las cuotas de IVA regularizadas como de sus intereses considerando en ambos casos la existencia de una liberalidad.

El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha **14 de septiembre de 2012** (NFJ049031) dispone:

«La sentencia impugnada funda su pronunciamiento desestimatorio en una doble consideración: la primera, que el IVA derivado del suministro de energía eléctrica a los empleados de la propia empresa no es en ningún caso deducible y, la segunda, que el mencionado acuerdo entre las empresas eléctricas de 13 de noviembre de 1996, por el que cada una de ellas asume la parte de IVA exigida a la empresa suministradora de la energía en función del criterio de la relación laboral con sus trabajadores, no surte efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, conforme al art. 36 de la LGT de 1963, de forma que **no existiendo obligación legal de... de satisfacer el impuesto cuyo sujeto pasivo es un tercero, resultaría patente que el gasto ni es necesario ni está relacionado con los ingresos por lo que, según dicha sentencia, ha de considerarse una liberalidad en el sentido del artículo 14 de la Ley 43/1995.**

El criterio fijado por la sentencia es ajustado a derecho.

En contra de lo pretendido por la parte recurrente, la asunción por parte de... de un coste tributario cuyo régimen jurídico venía legalmente determinado por el hecho de que el sujeto pasivo del mismo fuese la compañía suministradora de la energía altera la relación subjetiva con la Hacienda Pública, de modo que cambia la figura del obligado tributario en el sentido de hacer titular de la eventual deducción no al sujeto pasivo sobre el que actuó la Inspección sino al derivado de la relación contractual entre aquel y el hoy recurrente, de modo que una obligación en la que la Ley fija directamente quien es el obligado al pago pasa, con respecto a..., **a convertirse en una estricta situación jurídica de voluntariedad contractual afectante al tercero Hacienda Pública, que por eso tiene derecho a considerar tal cambio como una liberalidad y por eso no deducible.**

Finalmente, por lo que respecta a los **intereses de demora** exigidos a las empresas suministradoras en las mencionadas actas por no cumplir sus obligaciones fiscales, **debe seguirse igual criterio al que hemos expuesto, ...»**

En el mismo sentido razona la Sentencia del Tribunal Supremo de **14 de febrero de 2013** (NFJ050378), esto es, el IVA regularizado en actas de Inspección devengado por operaciones sujetas y no exentas no habría tenido en ningún caso la consideración de gasto fiscalmente deducible para el sujeto pasivo del impuesto (empresario que realiza las operaciones gravadas) por cuanto este tiene la obligación legal de repercutir el impuesto devengado y, en consecuencia, si en el momento en que se devengó el impuesto no tenía la consideración de gasto deducible, el hecho de que con posterioridad y como consecuencia de la regularización efectuada en relación con el citado impuesto, se le exigiera un mayor importe por las cuotas devengadas por IVA (en este caso por aplicación del tipo de gravamen a bases imponibles inferiores a las que corresponden) y no hubiera posibilidad de repercutir el impuesto sobre los consumidores finales, ello no transforma la naturaleza del impuesto pasando a ser un gasto deducible por cuanto dicho impuesto (en lo que se refiere a cuotas devengadas) no tuvo nunca la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS, rechazando el Tribunal Supremo tanto la deducibilidad fiscal de las cuotas de IVA como la de los intereses de demora con ellas vinculados.

Es cierto que la DGT ha dictado contestaciones a consultas referidas a IS en las que contradiciendo lo manifestado en su Consulta antes citada de fecha 6 de marzo de 2000 (NFC011143), viene a sostener (cambio «radical») que los intereses de demora tributarios son deducibles en el IS y el argumento para ello es exclusivamente por no estar expresamente citados en el artículo 14, no ser sanciones ni recargos.

Así pueden citarse:

La Consulta de fecha 16 de diciembre de 2003, número 2271/2003 (NFC018671), considera gasto no deducible la cuota liquidada por acta de Inspección por el concepto de retenciones a cuenta del trabajo personal cuya causa es la aplicación de tipos de retención inferiores a los que legalmente procedían, y no es deducible de la base del IS porque representa un derecho de cré-

dito frente a los trabajadores. Sin embargo considera deducibles los intereses de demora vinculados con tales retenciones.

La Consulta de fecha 16 de diciembre de 2003, número 2266/2003 (NFC018808), considera gasto no deducible el recargo del 20% por presentación espontánea y extemporánea de la declaración después de haber transcurrido 12 meses, pero sí admite la deducibilidad del interés de demora que en este caso se liquida.

La Consulta de fecha 23 de diciembre de 1997, número 2669/1997 (NFC007114), considera deducibles los intereses de demora liquidados en relación con las regularizaciones por los conceptos Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 1992 a 1996 y Retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de los ejercicios 1990 a 1996, en las que resultan cuotas e intereses de demora a ingresar.

En ninguna de estas contestaciones se hace referencia a otros requisitos exigibles a cualquier gasto, y en especial a los «gastos financieros» para ser considerados gastos deducibles en el IS. Y en especial a su correlación con los ingresos, según requisito exigido por el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Son varias las sentencias que podríamos citar donde se niega la deducibilidad de estos gastos financieros por la razón expuesta. Pero incluso, podríamos añadir que recientes sentencias sobre este extremo hacen hincapié en recordar que la Ley 43/1995 no supuso, como quizás erróneamente se pudo entender, una transformación radical del IS, ni de la determinación de la renta que constituye su base imponible; transformación radical que como hemos dicho negaba su exposición de motivos.

En este sentido es de destacar la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha **6 de marzo de 2014**, rec. n.º 124/2011 (NFJ054264), al señalar:

«TERCERO. Con la Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995 del Impuesto sobre Sociedades y con el mismo enunciado legal el Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo en la idea de gasto fiscalmente deducible no subyace de forma tan explícita como en la LIS precedente, de 1978, la característica de su necesidad o correlación con los ingresos empresariales. La Ley delimita este concepto con una enumeración de los gastos no deducibles, por lo que, en principio, todo gasto no incluido en dicho precepto podría ser objeto de deducción.

Así el artículo 14 de la Ley 43/1995 dispone:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) e) Los donativos y liberalidades. // No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni 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..."

A este respecto, **ha de salirse al paso de la afirmación central que efectúa la demanda acerca de que la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, haya supuesto un cambio radical en la exigencia de prueba**, no solo del gasto sino de su vinculación con la actividad empresarial, la cual debe estar tan probada como la realidad del pago, pues de no ser así, esto es, de ser suficiente con el gasto, su documentación formal y su contabilización, tal como se pretende por la actora, se permitiría la deducción de puras donaciones o liberalidades con tal que se satisficieran dichas exigencias formales lo que no es una conclusión admisible en Derecho dado que esa pretendida flexibilización de los requisitos de la nueva Ley afecto solo a los gastos en concepto de relaciones públicas por atenciones a clientes proveedores y en algún caso al personal de la empresa así como los gastos de promoción de los productos propios directa o indirectamente en tanto que el artículo 14.1 e) los menciona *expressis verbis* como excepción al concepto de donativos y liberalidades **pero no dispensa a la sociedad de la carga de probar la relación de los gastos con los ingresos como reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo en interpretación del artículo 14 de la LIS de 1995 viene sosteniendo.**

La sentencia del Tribunal Supremo –STS– de 20 de junio de 2012 [recurso de casación n.º 3421/2010 (NFJ048044)] contiene diversas reflexiones al respecto del principio de correlación que en la demanda se controvierte de manera general y específicamente en relación con los gastos financieros de cuya deducción se trata en este asunto.

Reconoce el alto Tribunal que, en principio, la Ley 43/1995, de la que trae causa el vigente Texto Refundido de 2004, supuso la creación de una expectativa de flexibilización en la exigencia de la prueba del gasto máxime cuando el Tribunal Supremo en una temprana e importante sentencia de 1 de octubre de 1997 citada hasta la saciedad por otras muchas del propio Alto Tribunal así como por la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia en que utilizaba el argumento como un *obiter dictum* o a mayor abundamiento pues los ejercicios allí debatidos se regían por la anterior Ley 61/1978 se felicitaba por la mayor concreción de la nueva Ley de 1995 en especial en cuanto a los gastos por relaciones públicas con clientes proveedores y el personal de la empresa.

Sin embargo a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 quedó en el aire la incógnita de si se mantenía la exigencia del criterio de la necesidad del gasto es decir de la correlación con los ingresos. El argumento a favor de esa dispensa de prueba era el nuevo concepto sintético de base imponible determinado por el resultado contable (art. 10 de la LIS) alterado en más o en menos por los ajustes a dicho resultado que la Ley permite. Bajo tal consideración bastaría la contabilización correcta del gasto para su deducibilidad siempre que la contabilidad respetase las reglas sobre imputación temporal y que las anotaciones contables contasen con la documentación justificativa de soporte del gasto. Desde esa perspectiva no le cabía a la Administración indagar en la vinculación causal de los gastos de la sociedad con los ingresos derivados de la actividad económica para excluir aquellos que no cumplieren tal conexión causal que tendrían a tal efecto la consideración de donativos o liberalidades excluidos de la condición de deducibles (art. 14 1 e) de la LIS) con lo que dicha categoría no solo comprendería los gastos

que estrictamente estuvieran presididos por el ánimo liberal o de donación sino todos los que se hubieran efectuado sin necesidad cierta para la obtención de los ingresos y ello al margen de la mayor o menor amplitud con que fuera valorado dicho concepto.

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.

Este es el criterio que, en lo sustancial, pervive en la actualidad y que, en suma, relega al ámbito de la prueba la cuestión de la deducibilidad de ciertos gastos en que resulte dudosa la conexión causal con los ingresos. Señala la mencionada sentencia de 20 de junio de 2012, a propósito de esta exigencia de correlación, lo siguiente:

"... Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere al introducir como principio general la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable corregido por las excepciones legalmente tipificadas lo que permite mantener en principio que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su circulación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo desconocer que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes o la prestación de servicios y los

gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba por aplicación del entonces vigente art 114 de la Ley General Tributaria correspondiera en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y que por lo tanto eran fiscalmente deducibles"».

A la vista de lo expuesto será forzoso preguntarse si no sería exigible a los interés de demora tributarios considerarse gastos financieros que el sujeto pasivo acreditara el destino dado a los fondos dispuestos merced al incumplimiento de sus obligaciones tributarias y que incluso, acreditado este destino, se admitiera o no su deducibilidad fiscal, por su ilegalidad.

Ciertamente llama poderosamente la atención que la Administración tributaria niegue la deducibilidad de los gastos financieros en supuestos de fraudes de ley y que admita, siguiendo el criterio manifestado por la DGT, sin género de dudas los interés de demora tributarios liquidados junto con las cuotas regularizadas por razón de tal fraude, único efecto adicional derivado de estas regularizaciones, no sancionables por disposición expresa de la ley.

Es a todas luces incongruente considerar que si estas cuotas se dejaron de ingresar, merced al artificio del fraude de ley, fue porque se destinaron a financiar la actividad de la empresa.

Razones sobre la desigualdad de trato de los sujetos pasivos serían igualmente fáciles de argumentar. 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. Dicho de otro modo si es más favorable para el contribuyente que sea la Administración tributaria la que regularice sus incumplimientos que hacerlo el mismo.

Que esto es así parece deducirse de la Sentencia de fecha **30 de marzo de 2011** de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 141/2008 (NFJ042746), que siguiendo las tesis de la entidad recurrente considera que una declaración extemporánea presentada a consecuencia de una regularización realizada por la Inspección pero referida a un periodo que no formaba parte de tales actuaciones y que, por tanto, no podía ser objeto de regularización por la Inspección, no es espontánea, anulando el recargo que la oficina gestora había liquidado. No entramos a analizar los argumentos que la sentencia desgana para llegar a tal conclusión pero sí es evidente que si la entidad interpuso tal recurso es que era más beneficioso para ella que se considerara que la declaración complementaria presentada no era espontánea sino consecuencia de un requerimiento de la Inspección, y que se liquidara un interés de demora, seguramente de menor cuantía y, en principio, deducible fiscalmente, que un recargo por extemporaneidad no merecedor de tal deducibilidad por disposición expresa de la LIS.

Ello es prueba evidente que se hace de mejor condición al incumplidor tributario que al que cumple.

Desigualdad de trato que también se aprecia en el distinto tratamiento que se da a estos intereses de demora por la DGT, si quien incurre en ellos es un sujeto pasivo de IS o un sujeto pasivo de IRPF que desarrolla actividad empresarial. Si en este último caso la DGT entiende que no son necesarios para el desarrollo de la actividad, pues la obligación del pago del IRPF es personal y tiene su origen en la obligación legal de contribuir por este impuesto y, además, su deducibilidad supondría que realmente se estaría pagando a la Hacienda Pública un importe inferior al previsto legalmente, lo que carecería de sentido, ¿no son aplicables estos mismos criterios en aquel caso máxime cuando así lo entiende también el Tribunal Supremo?

Los criterios sostenidos por la DGT en sus consultas tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 y los sostenidos por el TEAC en sus resoluciones referidas tanto a la normativa contenida en la Ley 61/1978 (recordemos que fue declarada lesiva) han devenido erróneos tras la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en las sentencias antes citadas.

Es más debe señalarse, y ello es desconocido por falta de publicidad, que el propio TEAC en su Resolución de **23 de noviembre de 2010** (R. G. 2263/2009) se hizo eco de la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en Sentencia de **25 de febrero de 2010** («**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 art. 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») y así vino a señalar:

«**OCTAVO.** A continuación la entidad interesada pretende que se le reconozca el derecho a deducir como gasto (en las liquidaciones del IS de 1999 y 2000 dictadas por la Inspección de los Tributos con fecha de 27 de octubre de 2005), las cuotas de IVA soportado fijadas por la Inspección en la liquidación relativa al IVA de los periodos de los años 1999 y 2000 dictada en el año 2005. Sobre esta cuestión hemos de reproducir todo lo señalado por la Inspección de los Tributos y por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana en la resolución impugnada. La deducción del IVA soportado se ha realizado en el propio acuerdo de liquidación dictado por la Inspección de los Tributos por dicho concepto impositivo; recordemos que el "IVA soportado deducible" no es un gasto, ni desde el punto de vista contable, ni desde el punto de vista fiscal. Por lo que no cabe ni siquiera plantearse su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, **la interesada pretende que se le reconozca el derecho a deducir como gasto** (en las liquidaciones del IS de 1999 y 2000 dictadas por la Inspección de los Tributos con fecha de 27 de octubre de 2005), los **intereses de demora** girados por la Inspección de los Tributos en la citada liquidación relativa al IVA de los periodos de los años 1999 y 2000 dictada en el año 2005.

En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, **si bien este Tribunal en Resoluciones anteriores admitía la deducibilidad de los mismos si bien condicionada a su contabilización**, dicho criterio considera este Tribunal que **ha de ser modificado**, y ello a la vista de **la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010**, recaída en el **recurso de casación n.º 10396/2004**, que **se hace eco de la Sentencia de 24 de octubre de 1998**. Recoge la Sentencia de 25 de febrero de 2010 lo siguiente:

(...)».

Esta Resolución, pese a la trascendencia del **cambio de criterio operado**, no fue objeto de publicidad, de ahí que los manuales al uso (e incluso la Administración tributaria, base de datos INFORMA) no hagan mención de la misma, lo que en la práctica ha podido determinar que los sujetos pasivos de IS hayan deducido (indebidamente) como gasto en la determinación de su base imponible los intereses de demora, cuya cuantía, vistas las cifras reflejadas en las Memorias de la AEAT, puede resultar de importancia.

El último capítulo de este relato lo escribe la LIS 27/2014. Y ello es así porque en el ya citado artículo 15 regulador de los *Gastos no deducibles*, y sin duda haciéndose eco de la doctrina expuesta viene a negar el carácter de gastos fiscalmente deducibles a: «f) Los **gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**».

No se efectúa en la exposición de motivos o preámbulo de la Ley, que dedica su apartado III.1 d) a explicar las «novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos», ninguna referencia expresa a este apartado o letra f).

Recuerda el preámbulo de la Ley que:

**«La Ley 43/1995, de 27 de diciembre**, del Impuesto sobre Sociedades **estableció las reglas esenciales** de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de **neutralidad**, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, **estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.**

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este Impuesto, salvo casos excepcionales.

Desde dicha aprobación, no obstante, el Texto Refundido ha sido objeto de modificaciones constantes, de carácter parcial, que, siendo todas ellas individualmente consistentes, no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda la figura

impositiva, revisión que se antoja indispensable en el momento de aprobación de esta Ley con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español.

**La presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación.** No obstante, esta Ley proporciona **esa revisión global indispensable**, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero **sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución**».

(...))»

Y a ello añade como **objetivos** de la ley, además de la *revisión global* ya anunciada, los siguientes: «a) Neutralidad, igualdad y justicia, b) Incremento de la competitividad económica, c) Simplificación del Impuesto, d) Adaptación de la norma al derecho comunitario e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal, f) Endeudamiento-capitalización, g) Seguridad jurídica y h) Lucha contra el fraude», señalando en relación con el penúltimo de los objetivos citados lo siguiente:

«g) Seguridad jurídica. La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley **recoge criterios** doctrinales y **jurisprudenciales**, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión. En este ámbito pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración».

Es por ello que ha de entenderse que la mención de la letra f) del ya citado artículo 15 regulador de los *Gastos no deducibles*, a «Los **gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**» no supone ninguna novedad en la regulación del impuesto, sino que es el fiel reflejo de los criterios jurisprudenciales, claros y reiterados que desde siempre han negado el carácter de gastos fiscalmente deducibles de los intereses de demora tributarios liquidados en supuestos de regularizaciones tributarias.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Como al principio de este documento exponíamos si bien parece estar sobreentendido que el tema de la deducibilidad fiscal de los intereses de demora en el IS es un tema resuelto o supe-

rado, en el sentido de considerarlos gastos fiscalmente deducibles, siguiendo diversas consultas de la DGT y diversas resoluciones del TEAC, las sentencias del Tribunal Supremo citadas y acogidas por el propio TEAC, parecen contradecir tal conclusión.

De acuerdo con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo en sus Sentencias de fechas **24 de octubre de 1998** (NFJ052876), **25 de febrero de 2010** (NFJ038068), **14 de septiembre de 2012** (NFJ049031) y **14 de febrero de 2013** (NFJ050378), los intereses de demora tributarios no son gastos financieros sino indemnización por la mora en el cumplimiento tributario y ello impide considerarlos gastos deducibles en el IS, por derivar de la voluntad unilateral del sujeto pasivo y no de un contrato para la obtención de financiación ajena destinada a la actividad de la empresa y constituir, por tanto, una liberalidad, una actuación contraria al ordenamiento jurídico.

No sería de extrañar que la Administración tributaria reconsiderara el tratamiento fiscal de tales intereses precisamente ahora al hilo de tener que analizar qué gastos financieros son deducibles y cuáles no para aplicar sobre aquellos el límite de si es deducibilidad fiscal.

Ciertamente, si alguna conclusión nítida se alcanza es, en aras de la invocada «seguridad jurídica», la conveniencia de resolver las discrepancias advertidas entre aquellas sentencias y los criterios manifestados por la DGT en sus consultas referidas al IS y en relación con la referida al IRPF.