

Tributación de los intereses de demora

Análisis de la **STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 150/2021, de 8 de febrero, que se comenta ha puesto fin a un conflicto de largo y turbulento recorrido. Los intereses de demora serán fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades. Al tiempo, esta sentencia facilita importantes orientaciones para interpretar el artículo 15 f) de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), concerniente a la no deducción de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Por otra parte, otra sentencia del Tribunal Supremo, cercana en el tiempo, ha declarado no sujetos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas los intereses tributarios a favor del contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre).

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. Supuesto de hecho

El conflicto versó sobre la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, periodo impositivo 2014, de los intereses de demora inherentes a la liquidación practicada como consecuencia de un procedimiento de comprobación así como de los intereses derivados del aplazamiento de la correspondiente deuda tributaria.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia de 18 de marzo de 2019 (rec. núm. 15705/2017 –NFJ076001–) desestimó el recurso, bajo el argumento de que los intereses concernidos eran la consecuencia de una infracción del ordenamiento jurídico, cuya función compensadora o indemnizatoria se vería menguada por causa de la deducción.

El Auto de admisión del recurso de casación de 16 de enero de 2020 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ076002–) centró la presencia de interés casacional objetivo en lo siguiente:

[...] determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites. La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Doctrina del tribunal

Aun cuando el auto de admisión citó como norma a interpretar el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los argumentos de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–) se han proyectado también respecto de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), tal vez porque el abogado del Estado alegó que la deducción no era pertinente bajo ninguna de las dos normativas.

Observa la sentencia que tanto el artículo 10.3 del TRLIS como el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 miden la capacidad económica del contribuyente en función del resultado contable, corregido mediante las previsiones contenidas en tales leyes.

Pues bien, según la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), contenida en la Resolución de 9 de febrero de 2016, los intereses de demora son un gasto contable de naturaleza financiera y entre las normas concernientes a los gastos fiscalmente no deducibles, a las que la sentencia pasa revista, no se encuentra ninguna que rechace la deducción de los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos. En particular, su carácter indemnizatorio o compensatorio, explicitado por la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), descarta que puedan identificarse con las sanciones administrativas.

En suma, «no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede».

Además de no hallar ninguna restricción expresa a la deducción de los intereses en cuestión, la sentencia observa que cumplen con la inscripción contable y que están correlacionados con los ingresos, en cuanto conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

Uno de los argumentos más fuertes, presente en las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), en orden a negar la deducción de los intereses de demora derivados de las regularizaciones tributarias, era que los mismos constituían la reparación de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La sentencia aquí analizada da la vuelta a este argumento señalando que, justamente por ese carácter reparador, los intereses de demora no suponen un gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico sino que, por el contrario, implican el cumplimiento del mismo.

Aquellas sentencias del TS también argumentaron, para negar la deducción de los intereses de demora, que su finalidad compensatoria o indemnizatoria se vería parcialmente frustrada si fuesen fiscalmente deducibles, habida cuenta de que coinciden en la Administración tributaria la posición activa en las dos obligaciones, esto es, la relativa a los intereses y la concerniente al tributo.

El TS, en la sentencia que se comenta, no se ha pronunciado explícitamente sobre este punto. Tendrá ocasión de hacerlo, habida cuenta de que el Auto del TS de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 578/2020 –NFJ081399–) ha admitido a trámite el recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de La Rioja de 16 de octubre de 2019 (rec. núm. 447/2018 –NFJ076158–), en la que se afirma que «los intereses de demora tienen una naturaleza indemnizatoria del perjuicio causado, en el caso de que se liquiden como consecuencia de comprobaciones efectuadas por la Administración tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, y carecería de sentido jurídico y lógico su deducción», aunque también es posible que no lo haga, por la razón que más adelante se apunta.

Es interesante destacar que la sentencia se ha pronunciado, incidentalmente, respecto de la aplicación del límite a la deducción de los gastos financieros, indicando que «la de-

ducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS)».

A la vista de los argumentos desplegados, la sentencia da respuesta a la cuestión con interés casacional afirmando que:

[...] a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.

3. Comentario crítico

Ante todo, debe agradecerse que, finalmente, el TS haya establecido un criterio sobre el conflicto de referencia y, además, que lo haya hecho tanto en relación con el TRLIS como con la Ley 27/2014.

Ciertamente, las aguas bajaban salpicadas de numerosos desencuentros en los ámbitos administrativo y judicial.

Bajo la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978), las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) mantuvieron que los intereses de demora no eran fiscalmente deducibles, por no ser necesarios para la obtención de los ingresos.

A raíz de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995), las consultas de la DGT, así como las resoluciones económico-administrativas se mostraron favorables a la deducción de los intereses de demora, habida cuenta de la determinación de la base imponible en función del resultado contable. Posteriormente, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de noviembre de 2010 (RG 2263/2009 –NFJ061476–) y 7 de mayo de 2015 (RG 1967/2012 –NFJ058171–), haciéndose eco de la Sentencia del TS de 25 de febrero 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), según la cual la deducción de los intereses tributarios de demora perturbaría su función indemnizatoria, al tiempo que entraría en pugna con principios de justicia al conceder al infractor una ventaja asociada a una infracción del ordenamiento jurídico, declararon la no deducción.

Algunos meses más tarde de la segunda resolución, la DGT, mediante la Consulta vinculante V4080/2015, de 21 de diciembre (NFC057227), llegó a la conclusión opuesta, por cuanto los intereses tributarios de demora no eran gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

co sino impuestos en cumplimiento del mismo. La Consulta V0603/2016, de 15 de febrero (NFC058209), reiteró este criterio. El desencuentro administrativo estaba servido.

El Informe A/1/8/16, de 7 de marzo de 2016 (NFL017904), de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, tomando razón del efecto vinculante de la doctrina del TEAC, postuló el carácter no deducible de los intereses tributarios de demora, sin precisar si se estaba refiriendo a periodos impositivos regidos por el TRLIS o también por la Ley 27/2014.

La Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016 (NFL017949) insistió en la deducción de los intereses tributarios de demora, si bien se refirió a periodos impositivos regidos por la Ley 27/2014, poniendo énfasis en que se trataba de gastos «impuestos por el ordenamiento jurídico» que, desde luego, no estaban relacionados con la realización de «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», en el sentido del artículo 15 f) de dicha ley, apartándose así de la mencionada Sentencia del TS de 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–).

Tampoco ha habido unanimidad en la vía judicial.

Así, la Sentencia del TSJ de Galicia de 18 de marzo de 2019 (rec. núm. 15705/2017 –NFJ076001–), objeto de la casación que se comenta, se pronunció por la no deducción y lo propio hicieron las Sentencias del TSJ de Castilla y León de 11 de enero de 2019 (rec. núm. 153/2018 –NFJ079999–), del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–) y del TSJ de La Rioja de 16 de octubre de 2019 (rec. núm. 447/2018 –NFJ076158–), así como la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 25 de julio de 2013 (rec. núm. 435/2010 –NFJ061516–), en tanto que la Sentencia del TSJ de Aragón de 20 de julio de 2016 (rec. núm. 5/2015 –NFJ064542–) se inclinó por la deducción y así se produjo también en la Sentencia de la AN de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 262/2018 –NFJ080224–).

3.1. El papel central del resultado contable

Hasta la Ley 43/1995, las sucesivas leyes reguladoras del impuesto sobre sociedades construyeron la base imponible mediante la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Con esa ley, no modificada en este punto por la Ley 27/2014, desapareció, a los efectos de determinar la base imponible, la mención a los ingresos computables y a los gastos deducibles y apareció el resultado contable corregido mediante las reglas recogidas en el propio texto normativo.

Los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos, son un gasto en el sentido del artículo 36.2 b) del Código de Comercio, como así lo indican sendas resoluciones del ICAC de 1997 y 2016 y, por tanto, también esa consideración deben tener a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. A partir de aquí, debe constatarse si existe algún precepto que excluya la deducción de los intereses tributarios.

Si se pasa revista a los conceptos de gastos que no son fiscalmente deducibles, tanto en el TRLIS como en la Ley 27/2014, los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos, no aparecen mencionados. Y así, la sentencia del TS objeto de análisis concluye que «no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede».

Sin embargo, la Administración tributaria, respaldada por el TEAC y ciertas sentencias de los tribunales de justicia, había venido negando la deducción, en relación con periodos impositivos regidos por la Ley 43/1995 o por el TRLIS. Así sucedió en el conflicto objeto de la sentencia que se comenta.

La Administración tributaria fundamentó su posición en sendas Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), las cuales denegaron la deducción de los intereses de demora, pero no de los suspensivos, debido al carácter indemnizatorio de aquellos, que se vería disminuido si fueran fiscalmente deducibles a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, de manera tal que:

[...] 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.

La sentencia del TS que se comenta también reconoce la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, citando al efecto la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), pero la consecuencia que extrae es que los intereses no tienen carácter sancionador sino indemnizatorio, sin hacer mención del debilitamiento de ese carácter por causa de la deducción.

La contradicción entre las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010 con la que se comenta es patente, sin que esta última haya efectuado consideración alguna al respecto, tal vez porque aquellas versaron sobre periodos impositivos regidos por la Ley 61/1978. Sin embargo, hubiera sido deseable una explicación al respecto, ya que el criterio mantenido en las sentencias del TS de 1998 y 2010 había venido siendo aplicado no solo en las resoluciones económico-administrativas sino también en las sentencias de varios tribunales de justicia, referidas a periodos impositivos regidos por el TRLIS.

En este sentido, cabe citar la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–), relativa a un periodo impositivo, 2005, regulado por el TRLIS, en la que, tras traer a colación aquellas sentencias del TS, se con-

cluye que «el contexto normativo donde se desenvuelve la cuestión litigiosa no ofrece novedades sustanciales al no haber variado el panorama general tributario, un sistema que se inserta a su vez en el sistema del ordenamiento jurídico».

La Sentencia de la AN de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 262/2018 –NFJ080224–), concerniente al periodo impositivo de 2011, por tanto regulado por el TRLIS, declaró deducibles los intereses de demora derivados de una regularización tributaria, teniendo buen cuidado en explicar que se apartaba de las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–) porque «la Ley 61/1978, exigía expresamente y sin lugar a dudas, la correlación entre el ingreso y el gasto para poder deducir este en el IS... y así lo declaró el Tribunal Supremo. Pero en la legislación posterior (Ley 43/1995, Real Decreto Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014), esa correlación entre ingresos y gastos desaparece, pues la referencia que se contiene en los artículos 10.3 de estas Leyes posteriores, lo son a la contabilización del gasto...», explicación que, sin embargo, dejaba bastantes cabos sueltos en la medida en que no entraba en los argumentos del demérito de la función compensatoria y de la contravención del ordenamiento jurídico.

El análisis desplegado en la sentencia TS es convincente, en cuanto firmemente apegado a la técnica de determinación de la base imponible inaugurada por la Ley 43/1995 y continuada por la Ley 27/2014 que, si bien no supone una ruptura con la establecida por la legislación precedente, sí encierra un perfil diverso.

Tal vez se eche de menos una explicación del motivo por el cual el criterio del demérito de la función compensadora o indemnizatoria de los intereses de demora es irrelevante, considerando que dicho criterio dimana, antes que de la legislación del impuesto sobre sociedades, de reflexiones vinculadas a principios más generales rectores de la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, aunque es posible intuir que, con su silencio sobre el particular, el TS haya querido resaltar, precisamente, la pertinencia de argumentar, exclusivamente, sobre la base firme ofrecida por la normativa propia del impuesto sobre sociedades.

3.2. El sentido de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

La Sentencia del TS de 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–) también argumentó que la no deducción de los intereses de demora

[...] 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 artº 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.

Seguramente este texto judicial ha influido notablemente en el artículo 15 f) de la Ley 27/2014, a cuyo tenor no son fiscalmente deducibles «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico».

La sentencia del TS objeto de análisis ha dado un giro radical, sin tampoco ocuparse de justificar explícitamente el apartamiento del criterio precedente, afirmando que:

«actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. Sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

Dos son los mensajes que transmite el párrafo precedente, a saber, la necesidad de interpretar restrictivamente el mandato del artículo 15 f) de la Ley 27/2014 y la afirmación de que los intereses no son gastos incurridos para realizar actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. En este sentido, la sentencia del Alto Tribunal que se comenta habría venido a confirmar la interpretación contenida en la Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016 (NFL017949).

3.2.1. La interpretación literal del artículo 15 f) de la Ley 27/2014

La sentencia del TS que se comenta indica el camino interpretativo que debe seguirse, pero apenas si lo recorre, limitándose a señalar que el mandato contenido en el referido precepto debe ser *acotado*, de manera tal que se rechazan las *interpretaciones expansivas*, señalándose como supuestos que pueden subsumirse en aquel precepto a los *sobornos y otras actuaciones similares*.

¿Cómo ha de ser acotado el artículo 15 f)?

La literalidad de este precepto se proyecta sobre la contravención de cualquier norma, cualquiera que sea el sector del ordenamiento jurídico al que pertenezca, esto es, el privado, el administrativo o el penal.

La trasgresión de cualquier norma jurídica, en cuanto acción antijurídica, conlleva una consecuencia o sanción, de diverso alcance, atendiendo a la naturaleza del mandato violentado y al contenido de la acción antijurídica. Así, Díaz Picazo y Gullón (1975, capítulo 11) señalan como las más relevantes a la «pena [civil, penal o administrativa], la ejecución forzosa, el resarcimiento o la reparación de los daños y perjuicios [y] la nulidad de los actos jurídicos».

La literalidad del artículo 15 f) conduce a la no deducción de los gastos incurridos en los actos que han motivado cualquier trasgresión desencadenante de las sanciones precedentes, pero no así de los gastos relativos a su cumplimiento, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 15 c) que declara fiscalmente no deducibles «las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin recargo previo».

Acción contraventora o antijurídica y efecto sancionador inherente a la misma son realidades distintas. La acción antijurídica precede a la sanción, la cual es consecuencia de aquella. Actos o *actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico* y sanciones correspondientes a las mismas son realidades perfectamente distinguibles, como lo son el delito y la pena.

Véase, por ejemplo, el artículo 325 del Código Penal, que castiga a quienes «contraviendo las leyes u otras disposiciones de carácter general protectoras del medio ambiente, provoque o realice directa o indirectamente emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramientos, ruidos...», delito del cual puede ser responsable una persona jurídica, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 bis del Código Penal, en cuyo caso la pena será de *multa* en los términos del artículo 328 del Código Penal. Las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son las «emisiones, vertidos, radiaciones...» y la sanción es la *multa*.

La literalidad del artículo 15 f) apunta a que los gastos incurridos para la ejecución de esas actuaciones tipificadas como delito no son deducibles, en tanto que la multa caería bajo el supuesto de no deducción del artículo 15 c).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 109 del Código Penal, quien comete un delito está obligado a reparar los daños y perjuicios causados, incluso los de índole moral. Los gastos incurridos al efecto no constituyen multa ni sanción, en el sentido del artículo 15 c), pero tampoco se han realizado en contravención del ordenamiento jurídico, en el sentido del artículo 15 f), sino que son la consecuencia que el ordenamiento jurídico anuda a la contravención. Por tanto, esos gastos serían fiscalmente deducibles.

La intervención del Estado en los diversos sectores de la actividad económica ha dado lugar a un denso entramado de leyes a las cuales deben ajustarse los operadores económicos. Estas leyes acostumbra a tipificar infracciones y sanciones. Véase, por ejemplo, la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (Ley 9/2014) o la Ley 10/2014, de 26 de junio, de Ordenación, Supervisión y Solvencia de las Entidades de Crédito (Ley

10/2014), las cuales tipifican como infracciones determinadas actuaciones contrarias a las normas de conducta que en las mismas se establecen, anudando las correspondientes sanciones. Pues bien, los gastos incurridos en la realización de esas actividades antijurídicas caerían bajo el artículo 15 f), en tanto que las sanciones lo harían bajo el artículo 15 c).

En los ámbitos jurídico-penal y jurídico-administrativo, cabe distinguir entre acción contraventora, sanción y reparación del daño causado. Los gastos asociados a la primera no serían deducibles en aplicación del artículo 15 f), los relativos a la segunda tampoco lo serían de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 c), en tanto que los correspondientes a la tercera sí lo serían, ya que ningún precepto lo impide.

En el ámbito de las relaciones jurídico-privadas, la acción antijurídica da lugar a indemnizar o reparar el daño causado, pero no a la imposición de una sanción pecuniaria, sin perjuicio de la pena contractualmente pactada.

En este sentido, el artículo 1.101 del Código Civil obliga a la «indemnización de los daños y perjuicios causados a quienes en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquellas». Ese cumplimiento defectuoso de las obligaciones es una actuación contraria al ordenamiento jurídico, en el sentido del artículo 15 f), de manera tal que los gastos que, en su caso, pudieran asociarse a la misma, no serían deducibles, en tanto que la indemnización es el efecto que el ordenamiento jurídico impone para reparar el daño causado, la cual no estaría afectada ni por el artículo 15 c) ni por el artículo 15 f).

En la misma sintonía, los artículos 1.098 y 1.099 del Código Civil establecen, a cargo y costa del deudor, la ejecución forzosa de las obligaciones incumplidas. La actuación contraria al ordenamiento jurídico sería el incumplimiento, de forma tal que los gastos inherentes al mismo, si existieren, estarían afectados por el artículo 15 f), en tanto que los gastos relativos a la ejecución forzosa no lo estarían ni, por supuesto, por el artículo 15 c).

En el ámbito de las conductas extracontractuales, el artículo 1.902 del Código Penal establece la obligación general de «reparar el daño causado» mediando culpa o negligencia. El daño, así inflingido, es una actuación contraria al ordenamiento jurídico, de manera tal que los gastos incurridos en la misma, si existieren, no serían deducibles, en los términos del artículo 15 f), en tanto que la reparación sería una acción ejecutada en cumplimiento de la norma, no subsumible ni en el artículo 15 c) ni en el artículo 15 f).

En fin, el artículo 6 del Código Civil sanciona con la «nulidad de pleno derecho» a «los actos contrarios a las normas imperativas o prohibitivas», y el artículo 1.255 del Código Civil faculta a los contratantes para «establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público». Los gastos incurridos en relación con los actos declarados nulos de pleno derecho no serían deducibles por aplicación del artículo 15 f) en tanto que los derivados de la propia nulidad sí lo serían.

A la vista de los razonamientos precedentes puede concluirse que la interpretación literal del artículo 15 f) conduce a proyectar la no deducción respecto de los gastos asociados a la contravención, pero no a aquellos correspondientes a la consecuencia o sanción, sin perjuicio de la no deducción que pudiera proceder por aplicación del artículo 15 c).

Así las cosas, la aplicación del artículo 15 f) suscita, cuando menos, dos gruesos interrogantes, ¿puede la Administración tributaria, por sí sola, calificar una determinada actuación como contraria al ordenamiento jurídico? y ¿cómo han de delimitarse los gastos de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico?

Bien se comprende que delimitar esos gastos no será tarea fácil. ¿Cuál es el gasto que ha de asociarse a una «emisión, un vertido o una radiación» (art. 325 Código Penal)? ¿O a «la interceptación, sin autorización, de telecomunicaciones no destinadas al público en general, así como la divulgación del contenido» (art. 76.10 Ley 9/2014)? ¿O el de «incumplir las restricciones o limitaciones impuestas por el Banco de España respecto de los negocios, las operaciones o la red de una determinada entidad» (art. 92 q) Ley 10/2014)?

Se comprende bien que la sentencia del TS que se comenta convoque a una interpretación del artículo 15 f) que acote el sentido de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», reconduciéndolo a «cierto tipo de actuaciones», como son «los sobornos y otras conductas similares».

3.2.2. La interpretación del artículo 15 f) de la Ley 27/2014 referida a los sobornos y asimilados

Según el Diccionario de la Real Academia, el soborno consiste en la acción de «dar dinero o regalos a alguien para conseguir algo de forma ilícita». Se trata, bien se ve, de una forma de corrupción. Desde esta consideración, la sentencia que se comenta apunta a que el artículo 15 f) debería interpretarse en el sentido de rechazar la deducción de todos aquellos gastos incurridos para llevar a cabo las actividades de corrupción.

La delimitación jurídica de las actividades de corrupción puede construirse a partir de ciertas convenciones internacionales suscritas y ratificadas por España. Así, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (adoptada el 31 de octubre de 2003 por la Asamblea General con la Resolución 58/4. Instrumento de Ratificación BOE de 19 de julio de 2006; CNUC), la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales, adoptada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (adoptada por la Conferencia Negociadora el 21 de noviembre de 1997. Instrumento de Ratificación BOE de 22 de febrero de 2002; CCOCDE) y en relación con la misma, la Recomendación del Consejo Sobre Medidas Fiscales para Combatir más a Fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales (adoptada por el Consejo el 25 de mayo de 2009), y, en fin,

el Convenio penal sobre la corrupción del Consejo de Europa (hecho en Estrasburgo el 27 de enero de 1999; n.º 173. Instrumento de Ratificación BOE de 28 de julio de 2010; CPCE).

El artículo 12.4 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción establece que:

[...] cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.

En la misma línea, la Recomendación I del Consejo de la OCDE *Sobre Medidas Fiscales para Combatir más a Fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*, recomienda a las Partes que:

[...] rechacen de manera explícita la deducibilidad fiscal de los cohechos a servidores públicos extranjeros, para todos los fines fiscales de manera eficaz. Ese rechazo debe instituirse por ley o por cualquier otro medio obligatorio que tenga el mismo efecto, por ejemplo: prohibir la deducibilidad fiscal de los cohechos a servidores públicos extranjeros; prohibir la deducibilidad fiscal de todos los sobornos o gastos incurridos en apoyo a una conducta corrupta que contravenga la ley penal o cualquier otra legislación de una Parte de la Convención Anticohecho,

sin necesidad de que la denegación de la deducción fiscal esté «supeditada a la apertura de una investigación por parte de las autoridades competentes ni de un procedimiento judicial».

La Recomendación n.º 4 del capítulo 2.2 del documento de la Unión Europea Prevención y control de la delincuencia organizada-Estrategia de la Unión Europea para el comienzo del nuevo milenio (2000/C 124/01), aconseja «que los pagos con fines delictivos como, por ejemplo, las prácticas de corrupción, no sean deducibles de impuestos».

Los textos precedentes convocan a la configuración de un gasto fiscalmente no deducible ligado a las conductas constitutivas de corrupción. Pues bien, el articulado de las convenciones internacionales citadas permite delimitar el siguiente elenco de las conductas constitutivas de corrupción: soborno o corrupción de funcionarios públicos nacionales, extranjeros e internacionales (arts. 15 y 16 CNUC; arts. 2, 3, 5 y 9 CPCE; arts. 1 y 7 CC OCDE), corrupción de parlamentarios nacionales e internacionales (arts. 4, 6 y 10 CPCE), corrupción de jueces y agentes internacionales (art 11 CPCE), prevaricación y malversación (art. 17 CNUC), tráfico de influencias (art 18 CNUC; art. 12 CPCE), abuso de funciones (art. 19 CNUC), enriquecimiento ilícito (art. 20 CNUC), soborno o corrupción en el sector privado

(art. 21 CNUC; arts. 7 y 8 CPCE), malversación en el sector privado (art. 22 CNUC), blanqueo (art. 23 CNUC; 13 CPCE), delitos contables (art. 14 CPCE; art. 8 CCOCDE).

Estas conductas también están reflejadas en determinados artículos del Código Penal: prevaricación (arts. 320, 322, 404 y 405), cohecho (arts. 419, 420, 421, 422, 424, 427 y 427 bis), tráfico de influencias (arts. 428, 429 y 430), malversación (arts. 432, 433, 433 bis, 434 y 435), abuso de funciones (arts. 439, 441, 442 y 443), corrupción en los negocios (arts. 286 bis y ter), delito contable (art. 290), blanqueo (art. 301).

Es posible que la sentencia del TS que se comenta permita una interpretación del artículo 15 f) en el sentido de reconducir «las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» a aquellas que se hallen tipificadas en los delitos relativos a la corrupción. En consecuencia, serían no deducibles los gastos incurridos para ejecutar esas actividades.

Se trata, bien se ve, de una interpretación restrictiva, ya que el artículo 15 f) se refiere a todo el ordenamiento jurídico y el soborno y asimilados son conductas tipificadas en la rama penal del ordenamiento jurídico, más aún, en un sector de dicha rama, concretamente la que hace referencia a los delitos de corrupción. Esta interpretación contrasta fuertemente con las citadas Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, las cuales se refirieron a la contravención de todo tipo de norma en cuanto supuesto que rechazaba la deducción del gasto, y ello en relación con una legislación del impuesto sobre sociedades que no contenía una norma tan radical como la prevista en el artículo 15 f).

Esta interpretación de amplio espectro también fue mantenida por la DGT en el *Informe sobre deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas presuntamente de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros* (5 de marzo de 2007) ya que, tras rechazar la deducción de las mismas por no guardar la necesaria y legítima correlación con los ingresos y tener la consideración de mera liberalidad, en el sentido del artículo 14 del TRLIS, añadió que:

[...] los gastos delictivos o radicalmente prohibidos por el ordenamiento jurídico no disminuyen la capacidad económica del sujeto pasivo, al tratarse de un gasto no correlacionado con la obtención de ingresos, por lo que no deberán tomarse en consideración a la hora de determinar la base imponible del sujeto pasivo, la cual debe ser en todo momento reflejo y expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución española, Norma Suprema de nuestro ordenamiento jurídico.

Pues bien, la sentencia del Alto Tribunal objeto de análisis parece cerrar el paso a este tipo de interpretación, poniendo en su lugar otra, mucho más limitada, vinculada a las actividades incardinadas en los delitos de corrupción.

Sería deseable que la DGT, mediante resolución, desarrollara la interpretación que, del artículo 15 f), ha indicado, certeramente, la sentencia del TS que se comenta.

3.3. El caso particular de los intereses de demora relativos a deudas por el impuesto sobre sociedades

En la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–), se desliza un argumento contrario a la deducción de los intereses de demora, en cuanto asociados a una deuda tributaria del impuesto sobre sociedades. Estos intereses estarían afectados, tanto en el TRLIS como en la Ley 27/2014, por la regla de no deducción de los gastos «derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades», siendo así que el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la «deuda tributaria estará integrada, en su caso, por a) El interés de demora». Y así, la referida sentencia concluyó que:

[...] si no resultan deducibles los gastos derivados de la contabilización del Impuesto, sea el resultante de la autoliquidación practicada por el contribuyente en su declaración, sea una liquidación practicada por la Administración, tampoco lo son los intereses que integran dicha deuda tributaria.

La sentencia del TS que se comenta no ha entrado a examinar expresamente la relación entre el artículo 58.2 de la LGT y los artículos del TRLIS y de la Ley 27/2014 que hacen referencia a los gastos derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades, aun cuando pueda entenderse que lo hace tangencialmente, cuando, tras referirse a las dos resoluciones del ICAC relativas a la contabilización del impuesto sobre sociedades, concluye que las mismas «nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario». En efecto, el artículo 18.2 b) de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 establece «que los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Es cierto que los intereses de demora tienen carácter financiero, pero también lo es que su fundamento es la demora en el pago tardío de una deuda tributaria fiscalmente no deducible, de manera tal que su función es hacer equivalente financieramente la percepción de la deuda tributaria tardíamente respecto de su percepción en tiempo. Desde esta perspectiva, los intereses de demora tributarios forman parte de la deuda tributaria. Pues bien, cuando esta deuda fuese la del impuesto sobre sociedades estaría afectada por la regla de no deducción prevista, actualmente, en el artículo 15 b) de la Ley 27/2014.

Las dos resoluciones del ICAC no contradicen la conclusión precedente, antes bien le confieren un cierto apoyo, en la medida en que inscriben a los intereses de demora tributarios en el contexto de la contabilización del impuesto sobre sociedades. Sin embargo, la apelación que a las mismas hace la sentencia del TS que se comenta no parece que pueda apoyar el criterio de la subsunción de dichos intereses en el artículo 15 b). Por el contrario, destacando el *carácter financiero* de los intereses de demora, el TS resalta su autonomía, aventando los posibles efectos de su relación de accesoriedad, en el sentido del artículo 26 de la LGT, respecto de la cuota del impuesto sobre sociedades.

Por tanto, cualquiera que fuere el aliciente teórico que pudiera suscitar la peculiaridad de los intereses de demora asociados a la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, es lo cierto que la sentencia del TS que se comenta no le concede valor alguno. Con ello, por otra parte, pone en pie de igualdad a todos los intereses de demora, frente a su deducción en el impuesto sobre sociedades, lo que parece pertinente.

3.4. Intereses a favor del contribuyente

En el momento de escribir estas líneas su autor no conoce de la existencia de ninguna sentencia del TS que haya abordado la cuestión de la tributación de los intereses tributarios a favor de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, ya sea a consecuencia de la devolución tardía derivada de la mecánica del tributo o de la devolución de ingresos indebidos.

La indisputable inclusión de estos intereses entre los ingresos y, por ende, su repercusión en el resultado contable permite concluir que los mismos formarán parte de la base imponible.

La Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) ha entendido que esos intereses no están gravados en sede de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas, suscitando el interrogante de la posible extensión de tal criterio en relación con los contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Pero su importancia no acaba en ese aspecto. En efecto, como se verá, la argumentación que despliega esta sentencia pugna, en ciertos aspectos, con la de la sentencia del TS que se comenta.

3.4.1. Los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

El Auto de admisión del recurso de casación de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ077911–), relativo a la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de julio de 2019 (rec. núm. 688/2017 –NFJ076333–), fijó la cuestión que presentaba interés casacional en:

[...] determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

La literatura del auto de admisión ya apuntaba hacia una respuesta adversa a la tributación de los intereses a favor del contribuyente. Efectivamente así fue.

Dos fueron los argumentos en los que el TS fundamentó su decisión, a saber, la concurrencia de un supuesto de no sujeción y la incongruencia de gravar los intereses tributarios a favor del contribuyente considerando que los intereses de demora tributarios no eran deducibles, según la jurisprudencia hasta el momento existente. Bien se comprende que el segundo argumento, tras la sentencia del TS objeto de los presentes comentarios, ha de ser contemplado con prevención.

El fundamento de derecho tercero, bajo el título «Jurisprudencia sobre la no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora», se hizo eco del criterio de la sentencia del tribunal de instancia la cual, a su vez, sobre la base del carácter indemnizatorio de los intereses tributarios a favor del contribuyente, tomando razón de las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, que, como ha quedado expuesto, negaron la deducción, en el impuesto sobre sociedades, de los intereses de demora por cuanto derivaban de la realización de un acto contrario al ordenamiento jurídico, concluyó que «no resulta admisible jurídicamente que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo (entendemos que aquí se está haciendo referencia al impago de un tributo que es debido, lo que en la otra cara de la moneda sería la exigencia administrativa de un ingreso no debido)», criterio que reputa acertado la sentencia del TS por cuanto, «como sostiene la sentencia recurrida, no es coherente negar la naturaleza de gasto deducible en el impuesto de sociedades, pese a suponer una alteración en su patrimonio, so pretexto de que no se puede obtener una ventaja de un comportamiento ilegal, como en el caso de los intereses de demora, y cuando dichos intereses abonados previamente por el contribuyente para obtener la suspensión del acto, son reconocidos como indebidos y se abonan al contribuyente, estos estén sujetos al impuesto y no exentos, recuperando la Administración una parte de los mismos y desnaturalizando su carácter indemnizatorio». Más todavía, remacha la sentencia del TS, que:

[...] el que existan supuestos de devolución de ingresos indebidos en los que no se pueda imputar una actuación culposa de la Administración no empece al argumento utilizado por la sentencia recurrida, que se basa en el distinto tratamiento que se da a los intereses de demora cuando se deniega su deducción para los soportados por el contribuyente, para no obtener ventajas de una actuación derivada del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y cuando se reconoce el carácter de indebidos de los ingresos se entiende [por la Administración tributaria] que el abono de los intereses de demora están sujetos y no exentos.

Y remata afirmando que «no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos».

Todos los argumentos precedentes han quedado muy debilitados tras la sentencia del TS objeto del presente comentario. Sin embargo, queda en pie el argumento de la no sujeción, en cuya virtud:

[...] hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida, [de manera tal que] los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente...

Así pues, la no sujeción ha sido fundamentada en dos argumentos, a saber, la negación de la existencia de una ganancia patrimonial y la finalidad compensatoria de los intereses tributarios a favor del contribuyente, que se vería perturbada por la inclusión de los intereses tributarios en la base imponible.

Respecto del primer argumento cabe indicar que el patrimonio del contribuyente sufre una merma como consecuencia del ingreso indebido y dos incrementos, uno como consecuencia de la devolución y otro como consecuencia de la percepción de los intereses tributarios. El saldo de estos movimientos patrimoniales es un aumento de patrimonio igual al importe de los intereses tributarios.

Respecto del segundo, se recordará que fue uno de los aducidos por las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, para negar la deducción de los intereses de demora tributarios en el impuesto sobre sociedades, finalmente abandonado por la sentencia de TS, relativa al impuesto sobre sociedades, objeto de este comentario.

3.4.2. Los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre sociedades

Así pues, fue la finalidad compensatoria la que fundamentó tanto la no deducción de los intereses tributarios de demora en el impuesto sobre sociedades como la no sujeción de los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el sentir de las sentencias del TS, anteriores a la Sentencia de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–). A partir de esta sentencia los caminos se bifurcan. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas la finalidad compensatoria motiva la no sujeción, en tanto que en el impuesto sobre sociedades la finalidad compensatoria no impide la deducción.

Tal bifurcación pudiera parecer impertinente, pero debe observarse que la deducción en el impuesto sobre sociedades no ha de arrastrar, necesariamente, la tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así lo ha entendido el voto particular a la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–), indicando que, aun cuando no quepa negar la relación que existe entre las dos cuestiones, «la solución que legislativa o jurisprudencialmente se dé a una de ellas no tiene necesariamente por qué condicionar la solución que se ofrezca a la otra».

Resta por ver si esa finalidad compensatoria determinará, también en el impuesto sobre sociedades, la no tributación de los intereses en favor del contribuyente. Y así podría ser apurando el argumento de la no sujeción. En efecto, el argumento de la no sujeción, esgrimido por la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) es perfectamente extrapolable al impuesto sobre sociedades, ya que la finalidad compensatoria o indemnizatoria del interés a favor del contribuyente, de la que dicha sentencia extrae el fundamento de la no sujeción, se presenta, por igual, en los dos tributos. En fin, uno y otro, recaen sobre la renta, en cuanto manifestación de capacidad económica, aun cuando utilicen técnicas distintas para su medición. A los efectos de la no sujeción, poco importa que el impuesto sobre la renta de las personas físicas sea analítico y el impuesto sobre sociedades sea sintético o que en este último la renta se determine sobre el núcleo del resultado contable en tanto que en el primero se haga a través de las reglas específicas de cada rendimiento o ganancia patrimonial.

3.4.3. La renta extensiva

Las leyes reguladoras de esos tributos no definen expresamente la renta, pero es fácil colegir de su articulado que comparten el criterio de renta extensiva, según el cual todo aumento patrimonial se considera determinante de renta que será gravada en tanto la ley reguladora no establezca una excepción. Así se infiere, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, del artículo 33.1 de la Ley 35/2006, a cuyo tenor «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos», de manera tal que todo acrecentamiento patrimonial es objeto del impuesto, y respecto del impuesto sobre sociedades, del reconocimiento, por el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible, puesto que el artículo 36.2 del Código Comercio ordena inscribir en la cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y gastos del ejercicio, esto es, «los incrementos [o decrementos] en el patrimonio neto durante el ejercicio».

De este concepto de renta extensiva se deriva que todo aumento patrimonial experimentado por el contribuyente, cualquiera que fuere su causa, fuente u origen, será renta a los efectos de los dos impuestos, sin perjuicio de las excepciones legalmente establecidas, y de ahí que, en el voto particular, se afirme que «mientras el legislador no disponga lo contrario, los intereses de demora son renta gravable en el IRPF», conclusión que se estima también pertinente respecto del impuesto sobre sociedades.

El concepto de renta extensiva no es compatible con el efecto de no sujeción que la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) ha extraído del carácter compensatorio de los intereses tributarios a favor del contribuyente. Más cierto es que, bajo tal concepto de renta, el carácter compensatorio de los intereses a favor del contribuyente no difiere del propio de los rendimientos que corresponden por la cesión de uso

de todo capital, sin que la distinción entre intereses remuneratorios o compensatorios tenga trascendencia alguna. Ahora bien, el concepto de renta es la columna vertebral de los tributos que, como el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas, recaen sobre ella.

Referencia bibliográfica

Díaz Picazo, L. y Gullón, A. (1975). *Sistema de Derecho Civil*. Volumen I. Tecnos.

Bibliografía

- AEDAF. (2016). La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora. *Papers Aedaf*, 11.
- Banacloche Palao, C. (2021). Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF. (Análisis de la STS de 3 de diciembre de 2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 455.
- Cuesta Cabot, G. (2015). ¿Son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora liquidados por la inspección? Comentarios a la luz de la reciente resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 3.
- Lucas Durán, M. (2016). ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? (Análisis de la RTEAC de 7 de marzo de 2015). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 396.
- Márquez Márquez, A. y Márquez Sillero, C. (2020). Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal. *Quincena Fiscal*, 15 y 16.
- Olea Comas, M. y Martínez Cabeza, L. (2020). Gastos no deducibles. En I. Corral Guadaño (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (capítulo 8). Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de Hacienda Pública.
- Orón Montal, G. (2019). Los intereses de demora tributarios en la base de los impuestos. *Carta Tributaria*, 51.
- Ucelay Sanz, I. (2015). La deducibilidad del gasto como requisito previo para su deducibilidad. *Carta Tributaria*, 3.
- Villegas Moreno, A. (2015). A propósito de los gastos financieros: ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 387.