

Intereses por liquidaciones en ejecución: su deducibilidad en la imposición sobre la renta

Enrique de Miguel Canuto

Profesor titular de Derecho financiero y tributario.

Universidad de Valencia.

Resumen

Con ocasión del examen de la deducibilidad en la imposición sobre la renta de los intereses integrantes de una liquidación practicada por la Administración, el trabajo tiene como núcleo la profundización en la distinción entre intereses suspensivos e intereses de demora en relación a la anulación de una liquidación del tributo en vía administrativa o en sede judicial.

Abstract

Examining the deduction in income tax the interests of a settlement made by the Administration, the work is core deepen the distinction between interest suspension of the operation of the contested act and interest for late payment, in relation to canceling a tax settlement in administrative or judicial proceedings.

Palabras clave

Intereses de demora.

Keywords

Interest for late payment.

Sumario

1. Introducción
2. Relación histórica
3. Sentencia de instancia
4. Doctrina jurisprudencial
5. Efectos financieros
6. Imputabilidad de la responsabilidad
7. Intereses de demora
8. Intereses suspensivos
9. Antecedentes doctrinales
10. Anulación de la liquidación
11. Obligaciones conexas
12. Ámbito temporal
13. Reflexión final
14. Bibliografía

1. Introducción

Los intereses de demora son caballo de batalla¹ en el Derecho tributario. ¿Los intereses de demora integrantes de una liquidación practicada por la Administración son deducibles en la base de la imposición sobre la renta del sujeto pasivo que los abona?² es el detonante de esta reflexión.

La deuda por interés es una obligación o componente de una obligación *ex lege*³, de carácter “material”, esto es, objeto pecuniario y naturaleza indemnizatoria. La tesis tradicional asigna a los intereses de demora relativos al tributo una configuración o fundamento “objetivo” y no subjetivo en el sentido de resarcir o compensar a la Administración de los daños y perjuicios producidos por no disponer de la suma debida durante el tiempo de demora, con independencia de su causa⁴.

En sede del tributo, “intereses de demora” es una expresión polisémica y ambigua, porque abarca casos en que no concurre demora en el deudor y porque, además de nombrar el concepto genérico de intereses tributarios, nombra también el tipo o porcentaje específico de intereses (“interés de demora tributario”) frente al género [tipo de] interés legal del dinero.

La Agencia tributaria en un Informe reciente⁵ expone su posición sobre que los intereses de demora en una liquidación de la Administración derivada de comprobación no son deducibles en la imposición sobre la renta porque derivan del incumplimiento del deudor, mientras que los “intereses suspensivos” que se hayan devengado sí son deducibles, porque tiene un carácter financiero que no encuentra su origen en un incumplimiento del contribuyente.

Una larga reflexión llevará a la Agencia tributaria a la *tesis dualista* de que en los casos en que sea necesario dictar una nueva liquidación, consecuencia de la anulación de otra, en virtud del artículo 26.V L.G.T. habiendo mediado suspensión, los intereses de demora liquidados sobre la nueva cuota no serán deducibles desde que se produjo el incumplimiento hasta que se dicta la primera liquidación, mientras que sí serán deducibles los intereses devengados a partir de ese momento, por razón de asimilación a los intereses “suspensivos”.

Hito y eje en la secuencia argumentativa seguida por la Agencia tributaria en su informe es la S.T.S. de 25 de febrero de 2.010⁶, caso “KD-UK”, sentencia de rico contenido, en una encrucijada de relevantes cuestiones. Se trata de un

1 La dispersión de supuestos distintos, junto al carácter fragmentario de su regulación son semillero de debates. No termina de ser pacífico el fundamento de su exigencia. Además, se ha bifurcado, injustificadamente, el tipo de interés en el “interés legal del dinero” y el “interés de demora tributario”.

2 Lucas Durán, M., ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2.015, RG 1967/2.012”, *R.C. y T.* 396 (2.016).

3 La deuda por interés es una obligación legal, cuyo presupuesto y consecuencia y deudor están legalmente predeterminados. Caracteriza al interés que el tiempo es esencial para la determinación de la deuda. Cada día que pasa crece el interés.

4 Según algunos, a la base de esta noción está la tesis de la productividad natural del dinero. Sin embargo, esta tesis prescinde de que, en último análisis, el dinero, por sí mismo, no puede producir nada en absoluto, si no es puesto en relación con los factores de la producción integrantes de la actividad económica real y de que esa puesta en relación puede conducir a que se pierda todo el dinero puesto. La razón está en que el dinero en sí es una unidad de medida y no una magnitud sustantiva.

5 Informe de 7 de marzo de 2.016, de la Subdirección general de Ordenación legal y Asistencia jurídica, Inf. A/1/8/16. Nadie firma el informe.

6 Rec. nº 10.396/2.004.

recurso de lesividad contra una resolución estimatoria del T.E.A.R. de Cataluña, lesividad, que, finalmente, será estimada, en casación, con un Voto particular. No son deducibles los gastos derivados de actos ilícitos.

La reflexión realizada por nuestra parte conduce a concluir que la impericia de la Administración debería excluir la imputabilidad de responsabilidad al contribuyente, en concepto de intereses, como cuestión a priori que antecede a la pregunta acerca de la deducibilidad del pago de los intereses.

2. Relación histórica

En el caso “KD-UK”, se levanta acta de conformidad el 31 de enero de 1.992, en sede de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1992, por retenciones no practicadas, y se liquida un importe de 15.656.448.510 pesetas en relación a los rendimientos satisfechos en las denominadas libretas KD-UK en los ejercicios 1986 a 1989, de los cuales 11.734.932.840 pesetas correspondían a principal y 3.801.915.807 pesetas correspondían a intereses de demora. La recurrente, después, solicitó la devolución de ingresos indebidos por el concepto impositivo de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1.992.

La devolución de ingresos indebidos solicitada por la recurrente se funda en el conocido Real Decreto 1163/1.990⁷ (RCL 1990, 1968, 2140), basándose en que tanto la cuota como los intereses de demora liquidados en el acta podían considerarse gastos deducibles, por lo que se debía rectificar la declaración-liquidación del impuesto de sociedades del ejercicio de 1992, para incluir tales gastos en concepto de gastos financieros.

Desestimada la petición por resolución de la Oficina Gestora de Grandes Empresas, frente a ella se interpuso reclamación económico-administrativa que resultó estimada por el T.E.A.R. de Cataluña, en resolución de 2 de julio de 1997, resolución, que, además, terminó alcanzando firmeza por extemporaneidad en la interposición del recurso de alzada.

A continuación, fue adoptada declaración de lesividad, por el Ministerio de Economía y Hacienda, el 13 de abril de 1.999, y se interpuso después el recurso de lesividad por la Administración autora del acto. El recurso de lesividad planteado ante el T.S.J. se dirigió contra la resolución del T.E.A.R. de Cataluña de 2 de julio de 1997, en reclamación por el concepto de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1992. La Sala de Barcelona dio en parte la razón a la Administración, negando que los intereses de demora fueran deducibles en la imposición sobre la renta. Contra la sentencia de instancia ambos litigantes interpusieron recurso de casación.

3. Sentencia de instancia

Respecto a la obligación de retener, la Sala de Barcelona había razonado que, en cuanto el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre sociedades permite otros criterios de imputación temporal distintos al del devengo, entre los cuales puede incluirse el criterio de caja, entonces puede considerarse que el gasto deducido por el sujeto pasivo puede ser incluido en la declaración-liquidación correspondiente al primer ejercicio en que fue conocido por la demandada, que es el ejercicio 1.992, en que se levantó el acta y se efectuó el ingreso.

⁷ La norma correspondiente, en la actualidad, la encontramos en el artículo 120 de la L.G.T. de 2003.

Razona la Sala que, en efecto, no cabe entender que la entidad demandada⁸ conociera su obligación de retener en el momento de satisfacer los rendimientos, y ello porque el acta de fecha 31 de enero de 1992 fue suscrita de conformidad, sin que se iniciara procedimiento sancionador alguno por estos hechos, lo que permite justificar que la actuación de la demandada se ajustó a las exigencias de la buena fe, es decir, que desconocía su obligación de retener en el momento en que abonaba los rendimientos.

Con arreglo a esta valoración que resulta de las circunstancias fácticas concurrentes - dice el

Tribunal superior- cabe considerar que es conforme con el art. 22.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que en este caso se imputara el gasto al primer ejercicio en que debía surtir efecto, el de 1.992, lo cual además se adecúa a los principios de igualdad y de capacidad económica que deben informar la interpretación en esta materia.

Hallándonos en el ámbito de un recurso de lesividad, cabe señalar –según la Sala territorial- que en modo alguno puede apreciarse una vulneración de las normas aplicables sobre imputación temporal en la interpretación que se realiza en la resolución del T.E.A.R. que había sido declarada lesiva por la Administración. Por este motivo, en este extremo, debía ser desestimado el recurso de lesividad de la Administración.

Sin embargo, el Tribunal de casación entenderá que no puede compartir la argumentación de la Sala de instancia, porque se debe partir de que la obligación de retener surge *ex lege*, por imperativo legal y está sustraída a la voluntad del contribuyente, de lo que se desprende que el hecho de que el sujeto pasivo conociera o no esta obligación legal en modo alguno incide en su exigencia y en la producción en el tiempo de los efectos que se derivan de la misma⁹.

Seguirá razonando que el criterio del devengo, en relación a las retenciones, debía dar lugar a su deducción en el ejercicio en que debieron practicarse, que, por lo demás, no es un solo ejercicio sino cuatro ejercicios, de 1.986 a 1.989, y a deducir en proporción a los gastos producidos en cada uno de ellos, y no mediante la acumulación de todos los desembolsos en un solo ejercicio, con unas consecuencias fiscales de evidente importancia.

Siendo la solución propia del principio de independencia de los ejercicios, en la imposición sobre la renta y en sede de retenciones, mucho más acorde dentro de nuestro sistema tributario con los principio de igualdad y de capacidad económica¹⁰, al imputarse a cada ejercicio los gastos en proporción a los que en cada uno se han debido producir.

La Sala de instancia concluye la no deducibilidad a los efectos de la imposición, sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, en cambio, para obtener el beneficio derivado de la utilización de capitales ajenos el sujeto pasivo no estaba obligado a pagar el interés de demora

8 En el recurso de lesividad, como es sabido, la actora es la Administración autora del acto que pide al juez su anulación, por ser lesivo a los intereses públicos. Por ello, la empresa sujeto pasivo ocupa el lugar de parte demandada en el proceso de lesividad.

9 Claro es que la vigencia y aplicación de una norma se define ontológicamente y no epistemológicamente.

10 Por una parte, claro es que la capacidad económica no puede ser definida en función del conocimiento o ignorancia del sujeto pasivo. Por otra parte, el momento del flujo de fondos no define ninguna capacidad económica, de ordinario presente con carácter previo, salvo cuando el legislador asuma esa cronología para la expresión de capacidad.

Sin que por demás –prosigue el Tribunal supremo– la cuestión debatida, sobre imputación temporal, sea una cuestión meramente interpretativa, como había dicho la Sala de instancia, sino que se evidencia una infracción legal, del artº 22 de la L.I.S., al aplicar el criterio excepcional de caja en ausencia de los requisitos previstos legalmente. Cabe añadir que las normas tributarias ofrecen un mecanismo para que la entidad gravada pudiera deducirse los mencionados gastos en cada uno de los ejercicios en los que legalmente se han “producido” o devengado, por medio de la rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas en su día.

En suma, en cuanto a la deducción de las retenciones debidas practicar, el Tribunal supremo entendió que había habido, por parte del T.E.A.R. de Cataluña, mantenida por la Sala de Barcelona, vulneración del criterio de imputación temporal aplicable al caso.

4. Doctrina jurisprudencial

En cuanto a los intereses, que es el objeto de nuestro estudio, la Sala de instancia concluye la no deducibilidad a los efectos de la imposición, sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1108 del Código Civil (LEG 1889, 27), en cambio, para obtener el beneficio el sujeto pasivo no estaba obligado a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina la exigibilidad del interés es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro, por lo que no se trata de un gasto que pudiera ser deducible en cuanto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos¹¹.

Ello con expresa memoria de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de octubre de 1998¹², caso A.G.F.A. Gevaert (RJ 1998, 9496) en que se 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 impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende»¹³.

El Tribunal supremo, en casación, formula la siguiente tripartición: “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”.

No se cuestiona en casación la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y esta naturaleza compensadora lleva al Tribunal supremo a coincidir con la Sala de instancia, en este punto, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, en la hipótesis

11 Efectivamente, porque: 1º el centro del beneficio de una entidad de crédito deriva de la remuneración obtenida por la cesión de capitales a unidades deficitarias de capital, y, 2º la utilización de capitales ajenos lo que le origina a una entidad de crédito es un gasto por su retribución al cedente del capital.

12 Rec. nº 5785/1.992.

13 Crítica en Ibáñez García, I., “¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998”, *Quincena fiscal* 14 (1.998).

de postularse el carácter de gasto necesario para tal desembolso, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la práctica de la deducción tendría por resultado el *descompensar* la situación que precisamente tratan de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, caso AGFA Gevaert, de 1998, en la sentencia de instancia y que acoge la Administración, 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 cabe considerar “necesarios” para la obtención de ingresos los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de que no es admisible que sean necesarios para obtener ingresos gastos que deriven de una infracción de la norma legal.

No pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no cabe considerar “necesarios” para la obtención de ingresos los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma

Aseverará el Tribunal supremo que repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), 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 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 razón de prohibición o por razón de contravención.

Ahora bien, volviendo al caso de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, la Administración debe apreciar la concurrencia del supuesto, dificultades transitorias de liquidez, y las consecuencias, que, en lo esencial, son los parámetros del interés, y que están legalmente pautados, por lo que, en mi opinión, no cabe hablar de “pacto” ninguno, porque ni el presupuesto ni las consecuencias en el caso derivan del libre encuentro de voluntades, en presencia del principio de legalidad de la Administración.

5. Efectos financieros

La jurisprudencia tradicional, acogida por la posición mayoritaria en la sentencia de casación, rechaza la consideración del pago de intereses de demora como gasto financiero. Sin embargo, el Voto particular de la S.T.S. de 25 de febrero de 2.010, caso “KD-UK”, desliza la conceptualización del pago de los intereses de demora como un gasto financiero del sujeto pasivo, si bien sin alcanzar a dar fundamento a esta tesis.

Dice el Voto particular que desde una perspectiva estrictamente fiscal, si prescindiéramos del presupuesto primero -que el gasto no derive de un acto ilícito-, no cabe duda de que los intereses de demora, tendrían cabida sin dificultad dentro de los gastos financieros contemplados en el artº 109 del Reglamento del impuesto ¹⁴, que no cabe entender están excluidos legalmente, puesto que el enunciado de gastos deducibles del artº 13 de la L.I.S. de

14 Real Decreto 2.631/1.982.

1.978, contiene una enumeración ejemplificativa. Por su naturaleza los intereses poseen carácter compensatorio, no tienen carácter sancionador ni disuasorio.

Y parece innegable –sigue diciendo el Voto particular– que los intereses compensan el efecto financiero como consecuencia de efectuar el pago de las deudas tributarias con posterioridad al momento de su exigencia. Como indica la recurrente representa la carga financiera derivada de haber tenido en su poder, de disponer de una suma que debió estar en manos de la Administración en un período anterior, lo cual sería parangonable a haber ingresado la deuda tributaria en el momento legalmente previsto mediante un préstamo de tercero, cuyos intereses representarían una carga financiera cuya deducibilidad sería incuestionable¹⁵.

Ahora bien, desde el punto de vista del cumplimiento de una obligación legal de Derecho público, el abono temporáneo aún con cargo al préstamo de un tercero no es parangonable al pago tardío con la adición de intereses de demora. El pago a título de impuesto no es parangonable con un cobro a título de préstamo. Las fechas de ingreso ante la Administración son relevantes y no son las mismas. Los acreedores de las sumas en uno y otro caso son distintos¹⁶. El incumplimiento de una obligación impositiva no equivale a un préstamo, porque la norma legal no autoriza ningún trasvase de fondos al deudor incumplidor¹⁷.

La “trampa” argumentativa es lanzada por el sujeto pasivo en su primer motivo de casación cuando partiendo de asumir “que los intereses poseen carácter compensatorio y no sancionador”, a continuación, añade que “se predica, por tanto, de los intereses de demora su naturaleza resarcitoria o compensadora de un coste financiero, como consecuencia de la disposición por el contribuyente de un capital ajeno”. Cuando lo cierto es que el objeto de compensación son los daños y perjuicios causados a la Administración por no disponer de la suma durante ese tiempo. El contribuyente no ha dispuesto de un capital ajeno, porque la Administración no le había entregado ningún capital. Ni siquiera hay constancia *a priori* de que haya “dispuesto” del capital. Lo que ha hecho es faltar a su deber de entregarlo. Los conceptos no son reversibles.

Recordemos que la tesis que considera el interés de demora como un gasto financiero, enunciada en el Voto particular, orilla, con intención, la premisa que antes ha aceptado de que no es deducible un gasto derivado de un acto ilícito. Nublada la premisa se precipita la confusión entre responsable del daño y quien resulta dañado y la confusión entre la “ventaja” del impago para el deudor y los perjuicios producidos al acreedor.

En síntesis, de un lado, el pago del interés de demora tributario no supone retribución o contraprestación de nada, y, por otro lado, no podemos razonar sobre elementos configuradores de la posición del deudor empleando los conceptos inherentes a la posición del acreedor.

15 Ninguna norma autoriza la deducción de los intereses de un préstamo solicitado y obtenido para hacer frente a una deuda tributaria.

16 Los intereses son deuda del deudor frente al acreedor. El acreedor y el deudor no pueden ser intercambiados.

17 Converge a la conclusión de que los intereses de demora no tienen naturaleza o carácter financiero sino indemnizatorio Lucas Durán, M, “¿Son fiscalmente deducibles los intereses...”, *op. cit.*, págs. 160 y 161.

6. Imputabilidad de la responsabilidad

Mayor fundamento cabe vislumbrar en la argumentación del Voto particular del caso “KD-UK” cuando afirma la previa exigencia de imputabilidad para poder anudar una responsabilidad por el incumplimiento, en este caso, del abono de retenciones, de manera que la ausencia de una causa o título de imputación al sujeto pasivo excluirá la responsabilidad.

Las obligaciones *ex lege*, obligaciones definidas e impuestas legalmente, a veces no muestran un perfil definido nítidamente. Así podemos encontrar un texto normativo oscuro, términos o expresiones que permiten y dan lugar a interpretaciones distintas pero razonables, lo que lleva a que desde el punto de vista de la responsabilidad subjetiva, de la imputación subjetiva del incumplimiento, el comportamiento resulte ajeno al núcleo de responsabilidad del sujeto responsable.

De ahí que para apreciar la responsabilidad por incumplimiento en el ámbito tributario, ha de determinarse ineludiblemente la imputabilidad del mismo, que es diáfana cuando ha mediado un comportamiento dirigido al incumplimiento, una conducta dolosa o negligencia, pero que resulta dudosa en no pocos casos, y de no concurrir ninguna *causa de imputación* de la responsabilidad en el contribuyente¹⁸, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación *ex lege*.

Ya se ha puesto en evidencia –prosigue el Voto– las dudas que suscitaban supuestos como el que dio origen a la controversia, donde podemos encontrarnos con cambios legislativos con carácter retroactivo e, incluso, una jurisprudencia que últimamente se ha decantado por un cambio de criterio que afecta directamente a las retenciones de capital en cuestión.

Pero además nadie discute la condición de deducible de las cantidades que debiendo ser retenidas por el pagador no lo fueron. De hecho el Abogado del Estado¹⁹ no cuestiona la procedencia de su deducción sino que lo que cuestiona es su imputación temporal, ni tampoco cuestiona el ulterior derecho a la devolución, a favor del sujeto pasivo, de los pagos a cuenta.

No discutiéndose dichas consecuencias del incumplimiento de la obligación legal, por causa de no haberse retenido, no parece lógico que, en sentido contrario, a los intereses derivados del incumplimiento en tiempo de la obligación, se les niegue su carácter de gasto deducible, de carga financiera –que despojado de consideraciones ajenas a su realidad, resulta incuestionable técnicamente–, por derivar del incumplimiento de una obligación legal. En tanto que hechas las anteriores matizaciones, en este caso el incumplimiento de la obligación no da lugar, sin más, a un acto ilícito del que no puedan surgir consecuencias favorables para su autor.

18 Hemos de distinguir los criterios o títulos de imputación que son relevantes para la atribución de responsabilidad, frente a la llamada “imputación objetiva” del resultado a la acción, elemento componente de la relación de causalidad en el contexto de la responsabilidad por culpa, con exclusión de la responsabilidad objetiva.

19 En el contexto de la sentencia, la deducibilidad de la cuantía retenida resulta así una afirmación apodíctica, de la que no se menciona cual es la norma fundamentadora. La pregunta se suscita porque la deducción en la imposición sobre la renta de las retenciones soportadas o debidas soportar es propia del retenido.

Con todo, esta interesante argumentación del Voto particular se mueve en la frontera cuyo cruce puede suponer vulnerar la regla negativa según la cual “la exigencia de interés de demora no requiere la concurrencia de retraso culpable en el obligado” (artículo 26.1 de L.G.T. de 2.003). Por ello resulta necesaria una profundización.

7. Intereses de demora

En esa profundización debemos partir de que hay unanimidad en que los intereses de demora relativos al tributo carecen de naturaleza sancionadora y se asume que tienen una naturaleza compensadora o indemnizatoria.

Alguno ha afirmado que la ausencia de deducción de los intereses en la imposición sobre la renta supone una sanción o penalización para el sujeto pasivo, pero este enfoque carece de rigor jurídico. Es el legislador democrático el que tipifica los supuestos constitutivos de infracción y su correspondiente sanción. Además el argumento hace supuesto de la cuestión.

Cabe añadir que los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación tributaria en sí no son expresivos de capacidad económica ni activa ni pasivamente. Porque son respuesta a la negación del ejercicio de la capacidad contributiva: el impago de la obligación tributaria. Porque es unánime que su naturaleza es indemnizatoria, lo que, por propio concepto, excluye una naturaleza contributiva.

En la temática del caso KD-UK, en sede de impuesto sobre sociedades, el interrogante acerca de la deducibilidad de los intereses de demora, al tiempo de vigencia de la Ley de 1978 del impuesto sobre sociedades, encuentra como respuesta la tesis negativa, en cuanto el abono del interés demora no encaja en la noción de gasto necesario para la obtención de los ingresos de la actividad económica.

En un segundo momento, la vigencia de la Ley nº 43/1.995 dio pie a construir la tesis afirmativa, con base en la suprimida exigencia de necesidad para la obtención del ingreso y en que los intereses de demora no estaban comprendidos entre los gastos no deducibles, enunciado en el entonces artículo 14. Esta tesis, basada en dos razones de signo negativo, será defendida por la D.G.T. y es seguida por el T.E.A.C.

En este contexto hace su aparición la S.T.S. de 2.010, caso “KD-UK”, que evoca la siguiente tripartición: 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. Ello traerá un cambio de criterio en el T.E.A.C.

El itinerario metodológico de esta jurisprudencia visibiliza que el Tribunal supremo rechaza la tesis que considera el pago de los intereses de demora como un gasto financiero del deudor tributario y se afianza en el criterio de que no son deducibles los gastos derivados de actos ilícitos.

Consecuencialmente, el T.E.A.C., en resolución de 7 de mayo de 2.015²⁰, caso J.D.T., hace memoria de que en cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, si bien en resoluciones anteriores

20 RG 1967/2.012, caso JDT.

el Tribunal admitió la deducibilidad aunque condicionada a su contabilización, dicho criterio se consideró que había de ser modificado, y así se hizo, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2.010, caso KD-UK, la cual a su vez se había hecho eco de la anterior sentencia de 24 de octubre de 1.998, caso A.G.F.A. Gevaert.

8. Intereses suspensivos

A continuación, a la vista de esta doctrina jurisprudencial y administrativa se suscita el interrogante de si debe darse la misma solución acerca de la deducibilidad a los "intereses suspensivos"²¹, es decir, los intereses a pagar por todo el tiempo que dure la suspensión de la ejecución de la liquidación, caso de que el último recurso resulte desestimado²².

Según la Agencia tributaria, el problema surge porque en la clasificación efectuada por la S.T.S. de 2.010, caso "KD-UK", donde se trataba de establecer una doctrina general en materia de deducibilidad de intereses de demora, no se recoge expresamente la mención a los intereses suspensivos. Partiendo de la base de *entender que el Tribunal Supremo no quiso ignorar en su clasificación esta categoría de intereses de demora*, debe resolverse en qué letra debería incluirse, es decir, si podrían encajar en la letra c) relativa a los intereses de demora de naturaleza indemnizatoria, contenidos en las liquidaciones de la Administración derivadas de procedimientos de comprobación, o por el contrario sería posible encuadrarla en la letra b) relativa a los intereses por aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda, que tendrían naturaleza financiera.

La verdadera diferencia entre uno y otro –según la Agencia tributaria- consiste, además de la base sobre la que se calcula²³, en que mientras los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación gozan de una naturaleza indemnizatoria, pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario, los intereses suspensivos tienen un *carácter financiero* similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento.

Esta *similitud* entre aplazamiento y suspensión obedece a que en ambos supuestos nos encontramos simplemente ante retrasos en el ingreso de un dinero que debía estar en poder de la Administración, lo que no es sino un crédito, siempre a petición del contribuyente y en su propio beneficio, en virtud del cual éste usa en su provecho un dinero que debía estar ingresado en el Tesoro Público.

21 Supuesto: cuando se suspenda la ejecución del acto de liquidación (artículo 26.2, c) de L.G.T.), siendo el caso ordinario interposición de recurso y solicitud y obtención de suspensión. Circunstancia excluyente: a partir del momento en que se incumpla el plazo máximo para resolver el recurso administrativo dejan de devengarse intereses (artículo 26.IV). **Consecuencia:** si de la resolución de la reclamación deriva el deber de ingresar la deuda se liquidará el interés "por todo el tiempo de la suspensión"(artículo 233 y 224). Claro es que el día inicial no puede preceder al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda. Porque, por propio concepto, no pueden devengarse intereses dentro del periodo voluntario de pago. Tipo de interés: en los supuestos de suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el tipo de interés exigible será el *interés legal* (artículo 26.VI).

22 García Vera, F.J., "Análisis de los supuestos de exigencia de intereses de demora y suspensivos", *Tributos locales* nº 118 (2.014-2.015); Uriol Ejido, C., "La limitación temporal al devengo de intereses suspensivos por el retraso en resolver o ejecutar reclamaciones económico-administrativas o recursos de alzada con independencia del momento de interposición", *Tribuna fiscal* nº 226-227 (2.009).

23 Base de los intereses suspensivos es la cuota más sus intereses, que están pendientes de pago, consecuencia de la suspensión de la ejecución de la liquidación.

Los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación tributaria en sí no son expresivos de capacidad económica ni activa ni pasivamente

Así, mientras que en la S.T.S. de 2.010, caso “KD-UK” y en la Resolución del T.E.A.C., de 7 de mayo de 2.015, se niega la deducibilidad fundamentalmente porque considera que se trata de “gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma”, la Administración entiende que no ocurre lo mismo en el caso de los intereses suspensivos en el que

su fundamento y origen no es en sí el incumplimiento, aunque fuera éste el origen del acto cuya ejecución se suspende, sino la propia suspensión o “aplazamiento” del pago de dicho importe concedido por la Administración.

Por todo lo anterior, la naturaleza *financiera* de los intereses suspensivos, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma, permite concluir a la Administración tributaria la tesis afirmativa de que los intereses suspensivos son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

9. Antecedentes doctrinales

Entre los antecedentes doctrinales de la distinción entre intereses suspensivos e intereses de demora cabe señalar las reflexiones efectuadas en su día por los profesores Collado Yurrita y Falcón Tella.

El profesor Collado Yurrita²⁴, con inspiración en la doctrina italiana, y algún antecedente jurisprudencial, distinguió entre intereses moratorios e intereses corresponsivos.

Son intereses moratorios aquellos que cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria.

Intereses corresponsivos son aquellos que cumplen una función de contraprestación por el uso del dinero ajeno. Restablecen el equilibrio patrimonial que se ha roto porque el deudor ha dispuesto de una suma de dinero debida al acreedor. Son un medio para lograr la neutralización financiera.

La nota fundamental que permite distinguir los intereses moratorios frente a los corresponsivos es que los primeros exigen la culpa del deudor, mientras que los segundos prescinden de tal idea.

La relación entre los intereses moratorios y los intereses corresponsivos se traduce en la incompatibilidad que existe entre los mismos; a partir de la constitución en mora del deudor, los intereses corresponsivos se transforman en intereses moratorios sin que quepa la acumulación de ambos.

En los supuestos de suspensión por interposición de recursos administrativos, los intereses de demora han de calificarse de intereses corresponsivos, en los que se obvia el requisito de la exigibilidad, pues hasta que no se desestime el recurso, la Administración no podrá reclamar el pago de la obligación tributaria.

24 Collado Yurrita, M.A., “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria” *R.E.D.F.* 56 (1.987), págs. 494, 498, 501, 514 y 511.

Por su parte, el profesor Falcón y Tella²⁵, señaló que en caso de retraso derivado de conductas constitutivas de infracción encontramos los intereses moratorios, que cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria.

Sin embargo, en los supuestos de aplazamiento o suspensión no existe retraso ni cumplimiento tardío alguno, ya que la deuda no es todavía exigible, sino simplemente un aplazamiento o suspensión concedido por el órgano competente que difiere en el tiempo los plazos de ingreso.

Mientras los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación gozan de una naturaleza indemnizatoria, pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario, los intereses suspensivos tienen un carácter financiero similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento

Los intereses únicamente cumplen en tales supuestos una función de compensación, por el uso del dinero ajeno, lo que, recuerda el profesor Falcón, ha llevado a M.A. Collado a calificarlos como corresponsivos. Por ello resultan procedentes, aunque la obligación principal no sea todavía exigible.

Después, se ha producido una ampliación normativa de los supuestos en que son exigibles intereses de demora, incluyendo algunos casos en que el retraso no puede ser imputado al sujeto pasivo, lo que implica una configuración objetiva de la responsabilidad por mora y, en este sentido, una desnaturalización del concepto originario de intereses moratorios, cuyo fundamento deja de estar en el retraso culpable para situarse casi exclusivamente en la idea de compensación del coste financiero que supone para la Hacienda el retraso en el ingreso.

10. Anulación de liquidación

Vamos ahora a los casos de práctica de una nueva liquidación como consecuencia de la previa anulación de otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, en que se debe conservar los trámites no afectados por la causa de anulación y la exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación, de manera que la fecha de inicio del cómputo del interés será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, con el límite de que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución (ap.5 del artículo 26 de L.G.T.).

La Agencia tributaria, en un Informe reciente, entiende que aunque se trata de una única liquidación de intereses, en la misma se pueden diferenciar dos periodos. Por una parte, están los intereses que se deben al incumplimiento del obligado tributario, que ha supuesto que la Administración, tras el correspondiente procedimiento, haya practicado una liquidación. Esos intereses, conforme a lo señalado por el T.E.A.C. en su doctrina, no resultarían deducibles, ya que derivan del incumplimiento inicial del obligado tributario.

25 Falcón y Tella, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Madrid, 1.991.

La naturaleza financiera de los intereses suspensivos, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma, permite concluir a la Administración tributaria la tesis afirmativa de que los intereses suspensivos son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades

Por otra parte, una vez fijada la deuda se produce la impugnación de la misma con solicitud y concesión de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Se abre aquí un periodo de intereses *que se asemeja a* los suspensivos, en la medida en que la deuda ya está fijada y el contribuyente opta por suspenderla de acuerdo con las condiciones establecidas en la norma.

Bien es cierto que al estimarse en parte las pretensiones del contribuyente esa deuda inicial se anula y se tiene que calcular una nueva cuota y los intereses sobre la misma. Pero el periodo de intereses que se inicia tras la primera liquidación *se debe asemejar a* los suspensivos a los efectos de su deducibilidad. En cierta manera la cuota que finalmente se confirma formaba parte de esa

cuota inicialmente liquidada y, por tanto, responde a una *naturaleza similar* a los intereses suspensivos o a un aplazamiento.

En conclusión, tratándose de intereses devengados tras la impugnación de una liquidación respecto a la que se ha solicitado y obtenido la suspensión, a igualdad de condiciones deben producirse las mismas consecuencias, es decir, la deducibilidad de los intereses devengados tras la liquidación como consecuencia del periodo que ha durado la suspensión ya sean estos intereses “suspensivos” (art. 66.6 R.G.R.V.A.) ya sean intereses de demora de la nueva liquidación cuando haya que anular la liquidación inicial (art. 26.5 L.G.T. y art. 66.3 R.G.R.V.A.).

Los **presupuestos** para la puesta en juego de esta tesis hermenéutica, en síntesis, son:

- 1º La anulación de una liquidación en vía administrativa o en vía judicial.
- 2º Habiendo obtenido la suspensión de la ejecución de la liquidación 3º la práctica de una segunda liquidación por la Administración a consecuencia de la resolución anulatoria.

La consecuencia que se produce es la descomposición de los intereses en dos partes en función de dos periodos:

- 1º Desde el primer día hasta la práctica de la primera liquidación: intereses de demora, que no son deducibles.
- 2º Desde la práctica de primera liquidación hasta el pago de la segunda liquidación: intereses suspensivos asimilados y, por ello, deducibles.

En la solución dada, en mi opinión, subyace la conciencia de la ausencia de una causa de imputación de la responsabilidad al contribuyente tras la primera liquidación, lo que lleva a la Administración a apartar al “interés de demora” e inclinarse por efectuar la asimilación a los “intereses suspensivos”, a efectos de deducción en la imposición sobre la renta. No hay razón jurídica para hacer cargar al contribuyente con la impericia de la Administración.

Y también la conciencia de la injustificada discriminación entre quien recurre la liquidación obtiene la suspensión y a consecuencia de la desestimación abona los intereses suspensivos y los deduce en su imposición sobre la renta frente a quien a consecuencia de la estimación parcial de su recurso y práctica de segunda liquidación, según el art.26.V de L.G.T. debe abonar intereses de demora desde el primer día hasta el último, sin posibilidad de deducción en la imposición sobre la renta.

La consecuencia lógica de la asimilación a los intereses suspensivos es, en mi opinión, la aplicación de la regla del apartado 6 del artículo 26 de L.G.T., según el cual en los supuestos de suspensión de la deuda garantizada en su totalidad por aval solidario de entidad crediticia o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el tipo interés exigible será el *interés legal del dinero*, que es inferior al “interés de demora tributario”.

11. Obligaciones conexas

Interrogante sugestivo suscitan las obligaciones conexas, cuya noción ha sido alumbrada por la Ley nº 34/2.015²⁶. “Se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto” del mismo obligado tributario²⁷. Entre distintos obligados no hay “conexión” en sentido legal.

Para mayor claridad llamaremos obligación “desencadenante” a la que está en el origen de las actuaciones de la Administración y obligación conexa o conectada a la que, siendo distinta, está en relación de conexión con ella, resultando afectada por la regularización. En este contexto la regularización de la obligación desencadenante produce la consecuencia de interrumpir la prescripción relativa a la determinación de las obligaciones conexas y eventual devolución de ingresos indebidos que de ellas puedan derivar.

En el supuesto de estimación de un recurso contra la obligación desencadenante, la consecuencia es que, en el trámite de ejecución, la Administración debe regularizar las obligaciones conexas a la reclamada. En este trance, caso de anulación de la obligación conectada primigenia se practicará una nueva liquidación donde *ab initio* se debería aplicar la conocida regla del artículo 26.V de L.G.T., sobre intereses de principio a fin.

Se suscita el interrogante de si es aplicable el criterio dualista sentado por la Agencia tributaria, caso de obligación conexa o conectada que sea regularizada en trámite de ejecución de un fallo estimatorio de una reclamación económico-administrativa presentada contra la obligación desencadenante.

Entiendo que en cuanto la obligación conexa no haya sido previo objeto de suspensión en su ejecución, porque la reclamación fuera dirigida contra la obligación desencadenante y no contra la obligación conexa, se alcanzará la conclusión de que falta una de las condiciones necesarias para la aplicación del criterio administrativo sostenido²⁸.

26 Ley nº 34/2.015, de 21 de septiembre, de modificación de la L.G.T. (B.O.E. nº 227, de 22 de septiembre). Sobre ella, PATON GARCIA, G. (coord.), La nueva tributación tras la Reforma fiscal, Madrid, 2016.

27 García Moreno, A., “Obligaciones conexas y principio de regularización integral”, *Carta tributaria* nº 8 (2015); Gómez Taboada, C., “Las obligaciones conexas: una teoría sobre su génesis”, *Diario La Ley* nº 8387 (2014).

28 *Ut supra* epígrafe X. Anulación de la liquidación.

De no concurrir ninguna causa de imputación de la responsabilidad en el contribuyente, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación ex lege

Distinto es el caso de que el contribuyente presente “recurso de ejecución” contra la segunda liquidación de la obligación conexa, donde entiendo puede solicitar y obtener la suspensión, porque, pese a su evidente cercanía, es una cuestión “nueva” para la resolución en ejecución, que va más allá de ella hasta alcanzar a sus conexiones²⁹.

Ello puede dar ocasión para la aplicación del criterio administrativo dualista construido por la Agencia tributaria relativo a los intereses de demora que

sean posteriores al dictado de la “segunda” liquidación³⁰, cuando haya sido objeto de suspensión en el trámite de ejecución de la resolución económico-administrativa, presentada contra la obligación desencadenante.

12. Ámbito temporal

“El Informe relativo a la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria, de fecha 7 de marzo de 2016, analiza la cuestión objeto del mismo respecto de los ejercicios a los que resulta de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de marzo, y la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades” ha dicho la Agencia tributaria en Nota aclaratoria³¹.

De la Nota aclaratoria se desprende que la Agencia tributaria no respalda la aplicación del criterio sostenido en el Informe a los hechos impositivos devengados tras la entrada en vigor de la Ley 27/2.014, de lo que se intuye que, a juicio de la Agencia tributaria, el criterio a seguir para hechos impositivos posteriores a la Ley 27/2.014 pueda resultar un criterio distinto.

Sin embargo, dado que la Ley 27/2.014, del impuesto sobre sociedades, excluye la deducción de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, en presencia de la jurisprudencia del Tribunal supremo según la cual presupuesto de la deducibilidad es que el gasto no derive de un acto ilícito o contrario al ordenamiento³², en mi opinión, se alcanza, para después de la Ley 27/2.014, las mismas conclusiones que eran alcanzadas para tiempos anteriores.

29 Apartado 6 de artículo 241.ter de L.G.T.

30 De nuevo, *ut supra* X. Anulación de la liquidación.

31 Informe A/2/14/16, cuyo autor es el mismo, fechado el 30 de marzo de 2016, relativo al ámbito temporal del anterior informe.

32 No es atendible la afirmación según la cual el pago de una indemnización no puede ser considerado una actuación contraria al ordenamiento jurídico, aunque la causa de la indemnización provenga de haber cometido una infracción legal. El razonamiento sobre la deducibilidad mira a la causa del gasto.

13. Reflexión final

Dando un paso más, cuando se dicta la segunda liquidación a consecuencia de la anulación de la primera liquidación, en el tiempo posterior a la primera liquidación no cabe entender concurre un retraso del contribuyente, sino mas bien la impericia de la Administración en su actuación, que excluye la imputabilidad³³ de responsabilidad al contribuyente por el tiempo transcurrido. La impericia presupone la imputabilidad a la Administración.

Responsable del daño debe serlo el autor del daño. La anulación de la liquidación exonera al contribuyente de responsabilidad por el tiempo de las postreras actuaciones. Porque supone el reconocimiento de una causa de responsabilidad, debida a la impericia, subjetivamente imputable a la Administración.

Las actuaciones de práctica de la segunda liquidación, consecuencia de la anulación de la primera, son actuaciones cuya causa es claro que es imputable a la Administración, por razón del vicio, sea sustantivo sea formal, cometido en la práctica de la primera liquidación, que ha sido revocada.

El fundamento objetivo de los intereses de demora, resarcir el perjuicio de no disponer de esa suma durante ese tiempo, no debería orillar la concurrencia del daño y su autor, de manera que la impericia y falta de diligencia en la actuación de uno es factor concluyente que excluye la autoría de la otra parte implicada que asiste pasivamente al curso de la circunstancia.

Todo ello en línea con el pasaje del Voto particular de Montero en el caso “KD-UK”, según el cual, de no concurrir ninguna causa de imputación de la responsabilidad en el contribuyente, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación *ex lege*³⁴.

El principio de legalidad exige a la Administración la actuación de su potestad conforme a Derecho. De la constatación de la ilegalidad de la actuación de la Administración no puede derivar responsabilidad subjetiva ni objetiva alguna del contribuyente. La impericia o torpeza de la Administración excluye la imputabilidad subjetiva al obligado tributario. Hay razones para concluir que, en tales circunstancias, no hay “retraso del obligado”, que pueda fundamentar el devengo de intereses (*).

(*) Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2.013/054 “La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos”.

33 Imputabilidad es la capacidad, basada en hechos concretos, para ser considerado autor o responsable, esto es, centro de imputación, de una concreta actuación o una concreta omisión. La imputabilidad es condición necesaria o presupuesto previo de la eventual culpabilidad, pero la atribución de imputabilidad no depende y puede existir con independencia del juicio de culpabilidad. La marginación de la exigencia de culpabilidad no fundamenta “invertir”(*capovolgere*) la imputabilidad, lo que supondría, en suma, su desconocimiento.

34 *Ut supra* VI. Imputabilidad de la responsabilidad.

14. Bibliografía

- › CALVO VERGEZ, J., *Las liquidaciones tributarias*. Problemática actual. Pamplona, 2.013.
- › COLLADO YURRITA, M.A., "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria", *R.E.D.F.* 56 (1.987).
- › FALCON TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Madrid, 1.991.
- › IBÁÑEZ GARCIA, I., "¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998", *Quincena fiscal* 14 (1.998).
- › GARCIA MORENO, A., "Obligaciones conexas y principio de regularización integral", *Carta tributaria* nº 8 (2.015).
- › GARCIA VERA, F.J., "Análisis de los supuestos de exigencia de intereses de demora y suspensivos", *Tributos locales* nº 118 (2.014-2.015).
- › GOMEZ TABOADA, C., "Las obligaciones conexas: una teoría sobre su génesis", *Diario La Ley* nº 8387 (2.014).
- › LUCAS DURAN, M., "¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2015, RG 1967/2.012", *R.C. y T.* 396 (2.016).
- › PATON GARCIA, G. (coord.), *La nueva tributación tras la Reforma fiscal*, Madrid, 2.016.
- › URIOL EGIDO, C., "La limitación temporal al devengo de intereses suspensivos por el retraso en resolver o ejecutar reclamaciones económico-administrativos o recursos de alzada con independencia del momento de interposición", *Tribuna fiscal* nº 226-227 (2.009).

