

## Controversia sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios

**Daniel Echegoyen**  
Abogado del área  
de Derecho Fiscal  
de BROSETA



**L**a deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios es una cuestión que vuelve a estar de candente actualidad tras la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 7 de mayo de 2015 y, a su vez, la posterior y muy reciente consulta vinculante V4080/2015 de la Dirección General de Tributos (DGT) de fecha 21 de diciembre de 2015.

Con carácter previo al estudio de las mismas, cabe aclarar que actualmente es una cuestión pacífica que la naturaleza de los intereses de demora tributarios sea de indemnizatoria. El interés de demora es un interés derivado de la mora, esto es, viene motivado por el retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, por lo que reviste un carácter indemnizatorio debido a la dilación en el pago de la misma.

Desde el punto de vista contable, la norma novena de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997, ha calificado los intereses de demora tributarios como gastos financieros a contabilizar en una cuenta del subgrupo 66 de gasto. Así señala la citada resolución:

“Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros y gastos asimilados” formando parte

***“El TEAC concluye que los intereses de demora derivados de una actuación inspectora no tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades”***

del epígrafe II: “Resultados financieros”. Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (...).”

Esta calificación se encuentra también en la Consulta número 10 de fecha 1 de septiembre de 2008 (BOICAC, num.75) dictada bajo la vigencia del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad vigente desde dicha fecha.

Una vez analizada la naturaleza contable, debemos plantearnos si desde un punto de vista tributario resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora derivados de una actuación inspectora. La respuesta a esta pregunta no resulta una cuestión baladí, tras la reciente doctrina del TEAC y la DGT que, como veremos, resulta contradictoria.

Así, el TEAC, en su resolución de 7 de mayo de 2015, concluye que no tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora derivados de un acta de inspección en tanto no pueden considerarse necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma.

El TEAC, en su resolución, se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, que procede a reproducir parcialmente, señalando textualmente:

“Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo”.

Por tanto, a la vista de la resolución del TEAC queda meridianamente claro que, bajo su prisma, los intereses de demora tributarios derivados de actas de inspección no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, la reciente contestación a consulta vinculante de la DGT V4080/2015 – y posterior a la resolución del TEAC - ha venido a decir justo todo lo contrario.

De acuerdo con la citada contestación, la DGT viene a reconocer el carácter indemnizatorio del interés de demora y a su vez reconoce la calificación contable de los intereses de demora como gastos financieros.

Partiendo de estas premisas, la DGT, viene a analizar si dichos intereses podrían tener o no encaje en el artículo 15 de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a los gastos que no tienen la consideración de deducibles en el Impuesto. Considera la DGT que los intereses de demora no son gastos derivados de la contabilización del Impuesto; a su vez no deben entenderse como donativos o liberalidades por cuanto no existe por parte de la entidad el “animus donandi” o la voluntariedad que requiriere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico.

Por último y siendo el punto más relevante, que choca frontalmente con la resolución del TEAC previamente analizada, la DGT considera que los intereses de demora tampoco se encuadrarían en la letra f) del artículo 15 de la LIS que hace referencia a los gastos de

### ***“La DGT reconoce el carácter indemnizatorio del interés de demora y la calificación contable de los intereses de demora como gastos financieros”***

actuaciones contrarias al ordenamiento. Así afirma:

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

Por tanto, salta a la vista la evidente contradicción entre el TEAC y la DGT. El primero basa su fundamentación para considerar no deducibles los intereses de demora tributarios precisamente en hallarnos ante un acto contrario al ordenamiento jurídico, mientras que la DGT en consulta posterior al TEAC y bajo la nueva LIS afirma explícitamente todo lo contrario.

En definitiva, tras esta contradicción se genera una situación de inseguridad jurídica al contribuyente, si bien cabría entender que, siendo la contestación a la consulta vinculante de la DGT posterior a la resolución del TEAC, y no constituir esta resolución doctrina reiterada que vincule a la Administración tributaria, la deducibilidad de dichos intereses debería considerarse la solución más plausible. En todo caso, una solución, que en el supuesto de ponerse en duda en una eventual comprobación, difícilmente podría ser sancionada por estar amparada en una resolución de la propia Dirección General de Tributos. ■