Nuevo criterio en la deducibilidad de los intereses de demora

POR RICARDO PERPIÑÁN Secretario general de Asefiget y doctor en Derecho

La Agencia Tributaria ha emitido un informe con la intención de someter a análisis el controvertido asunto de la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. La deducibilidad de los intereses de demora resultado de la suspensión, por su claridad, no admiten comentario. En el citado informe se llega a la conclusión de no admitirse la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, todo ello en consonancia con el reiterado criterio del Teac y amparado por el 239 y 242 de la Ley Tributaria que preceptúan el carácter vinculante para toda la Administración Tributaria.

La Agencia Tributaria, a través de su Dirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, ha emitido un informe, el pasado 7 de marzo de 2016, con la intención de someter a análisis el controvertido asunto de la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de procedimientos de inspección y, entendemos que por extensión, de comprobación. La deducibilidad de los intereses de demora resultado de la suspensión, por su claridad, no admiten comentario.

En el citado informe se llega a la conclusión de no admitirse la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, todo ello en consonancia con el reiterado criterio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y amparado por los artículos 239 y 242 de la Ley General Tributaria que preceptúan el carácter vinculante para toda la Administración Tributaria.

Desde su Resolución de 23 de noviembre de 2010, basada en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010 (nº de recurso 10396/2004), el TEAC niega la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades, modificando el criterio establecido y entrando en conflicto con la doctrina de la Dirección General de Tributos.

Respecto a la Resolución, mencionar que también recoge los argumentos de la STS de 24 de octubre de 1998 (nº de recurso 5785/1992), ambas acogidas a los criterios de la antigua Ley 61/1978, Real Decreto 2631/1982 y Norma Foral 11/1984. No debemos olvidar, que esta normativa mantenía el criterio de la "necesariedad del gasto", requisito que fue derogado por las Leyes posteriores del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 y RDLeg. 4/2004), si bien en la actual Ley 27/2014 se recoge el concepto de "realidad del gasto".

Estas Sentencias vienen a mantener la tesis de que "no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora en tanto no son gastos necesarios los gastos que deriven de una infracción de Ley". Sin embargo, en la STS del 23 de noviembre de 2010, un voto particular del Magistrado Ponente discrepa, en parte, del fallo de los otros Magistrados.

Una vez más nos encontramos ante posiciones contrapuestas dentro de la propia Administración Tributaria. Partidarios del criterio de la Dirección General de Tributos frente al sostenido por el TEAC y el Tribunal Supremo, entendemos que el contribuyente saldrá perjudicado gravemente con la nueva situación.

Ni en la normativa actual del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) ni en las anteriores (Ley 61/1978 y RDLeg 4/2004) se exige de forma explícita la no deducibilidad de los intereses de demora, sean por actos de comprobación o suspensivos. Parece lógico entender que si el legislador hubiera querido restringir la deducibilidad de los intereses de demora, lo habría indicado expresamente en la Ley, en cumplimiento del principio de seguridad jurídica que exige la claridad en las normas.

Las características de las obligaciones *ex lege*, como el caso que nos ocupa, no siempre tienen un perfil nítidamente definido, por lo que, en caso de admitir la no deducibilidad de los intereses de demora por infracción legal, habría que atender a cada caso en particular -ausencia de responsabilidad- y no generalizar su aplicación.

Una vez más nos encontramos con posiciones contrapuestas dentro de Hacienda

Es de esperar que la Agencia Tributaria no se atreva a incoar ningun expediente; el contribuyente ha seguido las pautas de la DGT

N. MARTÍN

En este sentido, cabría abrir un debate sobre si los intereses de demora tuvieran una naturaleza sancionadora; por infracción legal, no se estaría conculcando el principio *non bis in ídem*.

Pese a la complejidad de la cuestión, la mayoría de los autores consideran los intereses de demora "gastos deducibles". Evidentemente, los intereses de demora son un gasto real, se pueden justificar fehacientemente, contabilizar e imputar a un ejercicio posterior al devengo.

A ello tenemos que añadir que no parece que los intereses derivados de un acta de inspección puedan considerarse una liberalidad, si bien tampoco lo son las multas y sanciones, pero éstas están excluidas expresamente en la norma.

Por su parte, la entidad deudora a la Hacienda Pública ha utilizado unos recursos ajenos que debería haber ingresado en las arcas públicas, al objeto de compensar el coste financiero soportado por la Administración, pero que, a priori, desconocía la obligación de efectuar dicho ingreso. Si se hubiera conocido la deuda de la que derivan los intereses, se podría haber buscado financiación ajena y los intereses de ésta sí serían deducibles.

Por último, no debemos dejar de mencionar la inseguridad jurídica que crea a los obligados tributarios esta situación. Es de esperar que la Administración Tributaria, en estos casos, no se atreva a incoar expediente sancionador alguno cuando el contribuyente ha seguido, fielmente, las instrucciones de la DGT en sus consultas vinculantes.

La entidad deudora a Hacienda ha utilizado unos recursos ajenos que debería haber ingresado en las arcas públicas, al objeto de compensar el coste financiero soportado por la Administración, pero que, a priori, desconocía la obligación de efectuar dicho ingreso. Si se hubiera conocido la deuda de la que derivan los intereses, se podría haber buscado financiación ajena y los intereses de ésta sí serían deducibles. Por último, debemos mencionar la inseguridad jurídica que crea a los obligados esta situación. Es de esperar que la Aeat, en estos casos, no se atreva a incoar expediente sancionador uando el contribuyente ha seguido las instrucciones de la DGT en sus consultas vinculantes.