

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

3274 *Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

I

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece un nuevo marco jurídico de regulación de esta figura impositiva, no solo desde un punto de vista formal, sino también desde un punto de vista material. Si bien esta Ley mantiene la estructura del Impuesto existente desde el año 1996, tal y como establece su propio preámbulo, proporciona una revisión global indispensable.

Dentro de esa revisión global se ha producido una modificación sustancial, entre otros muchos aspectos, en relación con aquellas partidas de gastos que tienen la consideración de no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, cabe señalar, como novedad sustancial dentro del artículo 15 de la LIS, la no deducibilidad de los siguientes gastos:

La retribución correspondiente a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades que genere un gasto contable.

La retribución correspondiente a préstamos participativos otorgados entre entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.

Los correspondientes a atenciones a clientes o proveedores por aquel importe que exceda del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Los de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que dan lugar a un híbrido tributario.

Todos estos elementos, conjuntamente con aquellos otros que no han sufrido variación respecto a la redacción anterior, configuran un nuevo concepto de gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

A resultas de las dudas suscitadas recientemente sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios y el carácter vinculante de determinadas consultas tributarias que posteriormente se especifican, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos. El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda...»

II

Cabe recordar el carácter vinculante de las consultas tributarias emanadas de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT, según el cual:

«1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.»

De acuerdo con el mismo, el contenido de las consultas con número de referencia V4080-15, de 21 de diciembre, V0603-16, de 15 de febrero, y las similares que se emitan con posterioridad, resulta vinculante a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, toda vez que se interpreta un cuerpo jurídico novedoso, conformado por lo establecido conjuntamente en las siguientes disposiciones: artículos 4, 10.3, 15, letras b), c), e) y f), y 16, todos ellos de la LIS, existiendo, como se ha indicado, un nuevo texto normativo no solo desde un punto de vista formal (nueva Ley 27/2014) sino también desde el punto de vista material, configurado por el nuevo contenido del conjunto de preceptos señalados. Por tanto, el contenido de la norma ha variado respecto a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo TRLIS, en relación con los gastos considerados no deducibles.

III

Conviene aclarar que no existe contradicción alguna entre el criterio emitido por este Centro Directivo en las aludidas consultas V4080-15 y V0603-16 y la doctrina emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución de 7 de mayo de 2015.

Para que existiera dicha contradicción debiera haber pronunciamientos diferentes respecto de la misma normativa. Dicha circunstancia no concurre en el momento en que la redacción que contiene el artículo 15 de la Ley 27/2014 es nueva en su contenido respecto a la recogida en el artículo 14 del TRLIS, existiendo dos cuerpos normativos diferentes sobre los que recaen ambas interpretaciones, en especial respecto a la cuestión objeto de interpretación. En este sentido, cobra especial relevancia la nueva redacción del artículo 15.f) de la Ley 27/2014, existiendo derecho positivo respecto de la no deducibilidad de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, sin que resulte necesario acudir a criterios hermenéuticos basados en principios generales del derecho para suplir la laguna legal. Al no existir identidad de contenido entre la LIS y el TRLIS en este aspecto, no puede entenderse que exista contradicción alguna entre dos criterios diferentes, sino dos criterios referidos a dos normativas diferentes.

En este sentido, la presente Resolución se refiere única y exclusivamente a la normativa vigente en el momento en que se dicta, esto es, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en ella se reitera el criterio interpretativo establecido en las referidas consultas V4080-15 y V0603-16.

IV

El artículo 4 de la LIS define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, el cual estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen.

Para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS establece que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por tanto, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable, el cual es corregido en los preceptos específicos establecidos en la LIS. En caso de no existir normativa específica que corrija el resultado contable, este último es asumido desde el punto de vista fiscal, entendiéndose así que la confluencia de ambas normativas, contable y fiscal, establece la medición, a efectos fiscales, de la capacidad económica de las empresas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con el artículo 31 de la Constitución Española.

El interés de demora, con carácter general, es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda, sea del tipo que sea, desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter compensatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda.

El interés de demora de carácter tributario, que se puede exigir por conceptos constitutivos o no de infracción tributaria, tiene su origen, así, en el retraso en el pago de la deuda tributaria, adquiriendo, por tanto, un carácter compensatorio que trae causa en la dilación, en este caso, del pago de las deudas tributarias.

Este carácter compensatorio del interés de demora de carácter tributario es diferente del carácter de la sanción que puede recaer, en su caso, sobre una actuación de comprobación administrativa, cuya finalidad es estrictamente sancionadora o de los recargos. Todos estos elementos, sanción, recargos e intereses de demora, pueden acompañar a la cuota, de acuerdo con el artículo 58 de la LGT, si bien con finalidad diferente.

Precisamente, el carácter financiero de los intereses de demora establecidos por las normas tributarias queda configurado en su concepción constitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, que en su fundamento jurídico 9.B) se manifiesta en los siguientes términos respecto de los intereses de demora:

«B) Las consideraciones anteriores obligan a rechazar también la pretendida infracción del artículo 25.1 de la Constitución. Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución.»

De acuerdo con la referida sentencia, tal y como es concebido por el Tribunal Constitucional, el interés de demora tributario no deriva de la infracción de la norma, sino únicamente de la necesidad de compensación o resarcimiento de la Administración

derivada de la no disposición a tiempo de las cantidades que son legalmente debidas, en el bien entendido que la dimensión infractora del contribuyente tiene respuesta en la correspondiente sanción que, en su caso, se imponga.

Del mismo modo, el artículo 26 de la LGT, en su apartado 1, define el interés de demora en los siguientes términos:

«1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.»

Este interés de demora tributario, definido con carácter general en el artículo 26 de la LGT, se exige en múltiples supuestos, tanto de la propia LGT (i.e.; artículo 26.2, que regula genéricamente determinados supuestos, artículo 15.3, en la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; artículo 16.3, en la existencia de simulación; artículo 27, en recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo; artículo 28, en recargos del período ejecutivo; artículo 65, en aplazamientos o fraccionamientos de pago; artículo 180, compatibles con la exigencia de sanciones...), como en las leyes reguladoras de cada tributo (i.e., cualquier regularización de un incentivo fiscal indebidamente aplicado).

En todos estos supuestos, el origen del interés de demora es único, y no es otro que el establecido por el propio Tribunal Constitucional, resarcir a la Administración por el retraso en el pago de las deudas tributarias, y que se encuentra regulado unitariamente en el artículo 26 de la LGT.

Ese mismo carácter financiero del interés de demora tributario se deriva, asimismo, de la normativa contable. En concreto, la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, en su artículo 18.3 preceptúa:

«3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 “Impuesto sobre beneficios”. A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) 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.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. “Gastos excepcionales”.»

En relación con la contabilización de los intereses de demora tributarios, debe señalarse que los únicos que se registran con cargo a reservas son los que, habiendo

procedido una provisión en ejercicios previos, la misma no fue objeto de registro, esto es, aquellos que estarían afectados por la existencia de un error contable. Todos los demás, cualquiera que sea el período impositivo al que correspondan, se registrarán como gasto del ejercicio, tal y como señala el artículo 18.3 de la Resolución del ICAC transcrito.

En conclusión, los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la propia calificación que de los mismos hace el Tribunal Constitucional en STC 76/1990, y la calificación contable, existiendo una norma positiva, en este caso el derecho contable, que califica estos intereses con aquel carácter, calificación que vincula a la normativa fiscal salvo que esta establezca expresamente una calificación distinta. En este sentido, cabe señalar, como ejemplo, el tratamiento específico que realiza la LIS en el artículo 15 a) respecto de los préstamos participativos otorgados entre entidades del mismo grupo mercantil, de manera que la normativa fiscal establece una calificación distinta de la contable.

Por tanto, cabe analizar si estos gastos financieros se pueden encuadrar entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la LIS, ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 10.3 de la LIS, rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable.

En concreto, el artículo 15 de la LIS dispone que:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

(...))»

En primer lugar, los intereses de demora tributarios no son gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no cabe encuadrarlos en la letra b) del artículo 15 de la LIS.

Tampoco admiten su encaje en la letra c) de dicho precepto al no configurarse jurídicamente como sanción ni como recargo. Así, tal y como ha aclarado el Tribunal Constitucional, el interés de demora tiene un carácter estrictamente financiero y no es la respuesta a una infracción de la norma tributaria. Nótese, a estos efectos, que el artículo 15 de la LIS hace referencia explícita a la no deducibilidad de otros elementos tributarios, como es el caso de la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades, de las sanciones o de los recargos por declaración extemporánea o del período ejecutivo. Sin embargo, el legislador ha omitido los intereses de demora de carácter tributario.

Existe, de este modo, una única conducta fáctica de impago de la deuda tributaria que puede dar lugar a distintas consecuencias jurídicas. En concreto, en el caso de actuaciones de comprobación administrativa, la conducta de impago de la deuda tributaria genera tres consecuencias jurídicas: el pago de la cuota, para cumplir el deber general de contribuir;

el pago de la sanción, por la eventual infracción tributaria cometida; y el pago de los intereses de demora, como resarcimiento financiero de la Administración. Supone, así, un concepto jurídico diferente de la sanción, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional.

En relación con la letra e) del artículo 15 de la LIS, cabe señalar, en primer lugar, que su segundo párrafo contiene una mera aclaración de que determinado tipo de gastos no deben entenderse como donativos o liberalidades. Así, la Ley dispone que «no se entenderán comprendidos en esta letra...». Ello no debe interpretarse como una definición negativa de lo que no son donativos o liberalidades, de suerte que los gastos no enumerados en dicho párrafo no adquieren la condición de donativos o liberalidades, siendo esta última consideración la relevante para determinar la no deducibilidad de un gasto, sino que el segundo párrafo de la referida letra e) lo único que hace es aclarar que determinado tipo de gastos no participan de aquella consideración.

Por tanto, la deducibilidad de un gasto no viene determinada, en este caso, porque se trate de una atención a clientes o proveedores, o por efectuarse al personal con arreglo a los usos o costumbres, o por estar realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios o por estar correlacionados con los ingresos. Lo relevante a estos efectos es que el gasto no se corresponda con un donativo o liberalidad, no debiendo entenderse dentro de este concepto los anteriormente reseñados.

En este caso concreto, los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el «animus donandi» o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico. Por tanto, tampoco se encuadran los intereses de demora en la letra e) del artículo 15 de la LIS.

Por último, la letra f) del artículo 15 de la LIS hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Estos gastos son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito, y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas.

En el caso de los intereses de demora tributarios, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por este, 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.

De hecho, de atribuirle al interés de demora tributario una condición distinta de la prevista para el interés de demora derivado de otro tipo de deudas como consecuencia de que aquel derivara de una infracción de la ley, el primero se vería directamente afectado por el principio general de «non bis in ídem», pudiendo llegarse a la conclusión de que, en caso de concurrencia del interés de demora con una sanción tributaria, se estaría aplicando una doble sanción a una única conducta, la primera a través de la sanción propiamente dicha, y la segunda a través de la no deducibilidad del interés de demora, interés que, en caso de no proceder de una deuda tributaria, sí sería deducible, lo que contravendría el principio señalado.

A mayor abundamiento, hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a este y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley.

Teniendo, en conclusión, los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, deben considerarse todos los derivados del artículo 26 citado como gastos fiscalmente deducibles.

No obstante, dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS:

«1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminado la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...»

Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, estos son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los registrados en una cuenta de reservas por corresponder a un error contable, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no derive una tributación inferior, y sometidos al mismo límite previsto en el artículo 16 de la LIS conjuntamente con el resto de gastos financieros.

De igual manera, los intereses de demora que la Administración tributaria tenga la obligación de satisfacer a los contribuyentes tendrán la consideración de ingresos financieros y se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Madrid, 4 de abril de 2016.- El Director General de Tributos, Diego Martín-Abril y Calvo.