

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058209

DGT: 15-02-2016

Nº DE CONSULTA VINCULANTE: V0603/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. 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 y costumbres, o por estar realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios o por estar correlacionado con los ingresos. Lo relevante a estos efectos es que el gasto no se corresponda con un donativo o liberalidad. 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. Teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el art. 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles. Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el art. 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, como consecuencia de un error contable, de acuerdo con el art. 11.3 de la LIS serán deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, esto es, en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, incluyéndose en el mismo límite establecido en el art. 16 de la LIS.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 11 y 15.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha firmado un acta con la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en disconformidad, donde ha resultado una cuota e intereses de demora a pagar. Al ser una cuestión de interpretación razonable de la norma no se ha establecido sanción por parte de la Administración tributaria.

Cuestión planteada:

Si se considera gasto deducible la contabilización a reservas de los intereses de demora con motivo del acta.

Contestación:

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (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 se determina a partir del resultado contable, corregido en los preceptos establecidos en la LIS. En caso de no existir norma específica que corrija el resultado contable este es asumido desde el punto de vista fiscal.

Se plantea en la presente consulta la deducibilidad de los intereses de demora derivados de un acta de la Administración tributaria que afecta al Impuesto sobre Sociedades y a otros conceptos impositivos.

En primer lugar, cabe señalar que el interés de demora es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter indemnizatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda, sea del tipo que sea.

Dicho carácter indemnizatorio se deriva, así, del interés de demora que se genera en un acta de la Administración tributaria, diferenciándose de la sanción que recae sobre dicho acta, cuya finalidad es estrictamente sancionadora. Ambos elementos, sanción e intereses de demora, acompañan al principal de la deuda tributaria, si bien con finalidad diferente. El primero con carácter sancionador, y el segundo con carácter estrictamente financiero.

Este carácter financiero del interés de demora consecuencia de una comprobación administrativa se deriva, asimismo, de la propia normativa contable. En concreto, la norma novena de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma decimosexta Plan General de Contabilidad, considera en su apartado 2 el tratamiento de los diferentes componentes de la deuda tributaria, a la hora de contabilizar la provisión para riesgos y gastos:

“...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 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.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida Gastos y pérdidas de otros ejercicios, formando parte del epígrafe IV Resultados extraordinarios. Para ello se podrá emplear la cuenta 679 Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

La sanción producirá un gasto de naturaleza extraordinario, que figurará en la partida Gastos extraordinarios, formando parte del epígrafe IV Resultados extraordinarios. Para ello se podrá emplear la cuenta 678 Gastos extraordinarios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.”.

El proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre beneficios, (pendiente de aplicación actualmente) se manifiesta en términos similares. En concreto, el apartado 3 de la norma octava, sobre provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios, establece:

“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, éste 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”.

De lo que se deduce que los intereses de demora se califican contablemente como gastos financieros.

Desde el punto de vista fiscal, partiendo de la calificación del interés de demora como gasto financiero, tanto por su sentido jurídico como por su calificación contable, cabe analizar si este gasto se encuadra entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la LIS, en concreto:

“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.

(...)

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 neto 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.

(....)”

Los intereses de demora no son gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se pueden encuadrar en la letra b) del artículo 15 de la LIS. El interés de demora supone así, un concepto jurídico diferente a la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con la letra e), cabe señalar, en primer lugar, que el segundo párrafo de esta letra establece una mera aclaración de que determinado tipo de gastos no deben entenderse como donativos o liberalidades. Así, la Ley establece la referencia a “no se entenderán comprendidos en esta letra...”. No obstante, ello no debe interpretarse como una definición en negativo de lo que no son donativos o liberalidades, esto es, los gastos no enumerados en dicho párrafo no tienen automáticamente la consideración de donativos o liberalidades, siendo esta última consideración la relevante para determinar la no deducibilidad de un gasto, mientras que el segundo párrafo de la referida letra e) aclara 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 y costumbres, o por estar realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios o por estar correlacionado 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 lo que no debe encuadrarse en la letra e) del artículo 15 de la LIS referido anteriormente.

Por otra parte, la letra f) del artículo 15 de la LIS hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico 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, 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, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.

No obstante, teniendo en cuenta su carácter financiero, dichos gastos 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, eliminando 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 financiero son 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 del ejercicio son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, como consecuencia de 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, esto es, en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, incluyéndose en el mismo límite establecido en el artículo 16 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.