

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058262

DGT: 06-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1403/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. *Sociedad sin ánimo de lucro que aglutina los intereses de demora de un determinado sector.* Los intereses de demora tributarios no son gastos derivados de la contabilización del IS, por lo que no cabe encuadrarlos en la letra b) del art. 15 de la LIS. Tampoco se admite su encaje en la letra c) puesto que no se configura jurídicamente como sanción ni como recargo. Respecto a la letra e) cabe señalar que 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 liberalidad, no debiendo entenderse dentro de este concepto los señalados. 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. Por tanto, tampoco se encuadran los intereses de demora en la letra e) del art. 15 de la LIS. Por último, la letra f) del art. 15 hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Por tanto, los intereses de demora tributarios deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles si bien, dado que se trata de gastos financieros, estarán sometidos al límite establecido en el art. 16 de la LIS. En relación a los intereses de demora exigibles por deudas con Administraciones o Entes públicos distintos a las administraciones tributarias en el ejercicio de sus potestades administrativas, de acuerdo con el art. 10.3 de la LIS, todos aquellos que tengan la referida calificación jurídica y tengan la finalidad señalada, tendrán la consideración de gastos financieros, de manera que, no existiendo ningún precepto en el IS que niegue su deducibilidad, los mismos resultarán deducibles en el IS con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, al igual que los intereses de demora derivados de operaciones comerciales. Respecto de los gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, estos son deducibles con los límites establecidos en el art. 16 de la LIS. 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 IS. Por último, las indemnizaciones debidas con el fin de compensar el daño causado, en la parte que no cubran multas y sanciones penales y administrativas ni recargos del período ejecutivo o extemporaneidad, tendrán la consideración de fiscalmente deducibles. En conclusión, las indemnizaciones con los fines indicados que, por tanto, no tienen tal condición sancionadora, serán fiscalmente deducibles en el IS, siempre que se cumplan los requisitos de registro, imputación temporal y justificación, en la medida en que no se encuadran en ninguna de las letras establecidas en el art. 15 de la LIS. [Vid., consulta n.º V4080/2015, de 21-12-2015 (NFC057227) y consulta n.º V0603/2016, de 15-02-2016 (NFC058209)].

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 10, 15 y 16.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro, que aglutina los intereses de un determinado sector.

Cuestión planteada:

Si son deducibles o no, en el Impuesto sobre Sociedades de las siguientes partidas:

- a) Los intereses de demora exigidos por actas de inspección tributaria incoadas por conceptos constitutivos o no de infracción tributaria.
- b) Los intereses suspensivos devengados por la suspensión tanto de deudas tributarias como sanciones.
- c) Los intereses de demora exigibles por deudas con la Administración Tributaria Estatal, Autonómica y Local y cualquier Ente Público en el ejercicio de sus potestades administrativas.

d) Los intereses de demora exigibles por deudas con Administraciones o Entes públicos, distintos a las administraciones tributarias en el ejercicio de sus potestades administrativas.

e) Los intereses de demora derivadas de operaciones comerciales realizadas entre empresas o entre empresas y la Administración.

f) Las indemnizaciones debidas con el fin de compensar el daño causado, en la parte que no cubran multas y sanciones penales y administrativas ni recargos de período ejecutivo o extemporaneidad.

g) Si, en caso de que se entienda que los intereses de demora y/o las indemnizaciones señaladas no son fiscalmente deducibles, si los ingresos que obtenga el contribuyente correspondientes a dichos intereses de demora e indemnizaciones deben integrarse en la base imponible.

Contestación:

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 sólo desde un punto de vista formal, sino también desde un punto de vista material. Si bien esta Ley mantiene la misma estructura del Impuesto que ya existe desde el año 1996, tal y como establece su propia exposición de motivos, 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 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.

Con carácter previo, debe señalarse que recientemente, se han suscitado dudas sobre el carácter vinculante para los órganos de la Administración tributaria de la aplicación de los tributos, del contenido de las consultas V4080-15 y V0603-16 y del recogido, por tanto, en la presente contestación, en relación con la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios, en concreto, los contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de los procedimientos de comprobación, por entender, erróneamente que ya existen pronunciamientos doctrinales sobre el fondo del asunto.

A resultas de las dudas suscitadas, este Centro Directivo ha dictado la Resolución de 4 de abril de 2016, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos de aplicación de los tributos. De acuerdo con la misma, cabe recordar el carácter vinculante de las consultas tributarias emanadas por la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante 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.”.

En aplicación de este precepto, el contenido de la presente contestación, al igual que el establecido por este Centro Directivo en las consultas con números de referencia V4080-15 y V0603-16, resulta vinculante a los órganos de 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, por tanto, un nuevo texto normativo no sólo

desde un punto de vista formal (nueva Ley 27/2014) sino también desde el punto de vista material, configurado por el 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 (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con los gastos considerados no deducibles.

En este sentido, la Resolución de 4 de abril de este Centro Directivo y la contestación a la presente consulta, al igual que las ya mencionadas V4080-15 y V0603-16, se realizan en base a la normativa vigente en el momento de su evacuación, esto es, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Una vez establecido lo anterior, 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 en 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.

La entidad consultante, representante de un sector de actividad, plantea la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de determinados intereses de demora e indemnizaciones.

En el caso de los intereses de demora, cabe indicar que 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, adquiriendo, por tanto, un carácter indemnizatorio o compensatorio que trae causa en la dilación, en este caso, del pago de las deudas tributarias.

Este carácter compensatorio se deriva del interés de demora de carácter tributario, diferenciándose 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 este 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, en ningún caso, de la infracción de la norma, sino únicamente de la necesidad de compensación o resarcimiento del coste financiero que supone para la Administración dejar de disponer 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.

En coherencia con ello, 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 y finalidad 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, desvinculándose totalmente de la posible conducta infractora del contribuyente. El interés de demora está regulado unitariamente en el artículo 26 de la LGT, no pudiendo establecerse, por tanto, finalidades ni tipologías diferentes del interés de demora por el hecho de que sea exigible en distintos supuestos previstos en 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, tanto por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la propia calificación que de los mismos hace el Tribunal Constitucional en STC 76/1990, como por su 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 por la Ley del Impuesto 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, y siendo ello coherente con el tratamiento que el propio Tribunal Constitucional ha otorgado a los intereses de demora tributario, cualquiera que sea el origen de los mismos.

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 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....”. 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, mientras 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. 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 tributarios, 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.

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 idem, 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 por infracción de ley, 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 propia Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, no tipificada en la LGT, se pudiera aun así considerar contraria a la ley y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley.

Teniendo en cuenta las fuentes del ordenamiento jurídico previstas en el artículo 1 del Código Civil y el artículo 3.1 del mismo, este Centro Directivo considera que los intereses de demora de carácter tributario, con independencia de que se exijan en diferentes supuestos dentro de la LGT, tienen la consideración de gastos financieros, no pudiendo este Centro Directivo separarse del carácter que a los mismos atribuye la Ley, en este caso tanto contable como fiscal, al no corregir esta segunda lo establecido por la primera, teniendo en cuenta su no consideración como gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (artículo 15.f) de la LIS), todo ello en base a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT y en coherencia con lo expresado por el propio Tribunal Constitucional, de acuerdo con la sentencia 76/1990.

Por tanto, los intereses de demora tributarios deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles si bien, dado que se trata de gastos financieros, estarán sometidos al límite establecido en el artículo 16 de la LIS señalado más adelante.

En relación con los intereses de demora exigibles por deudas con Administraciones o Entes públicos distintos a las administraciones tributarias en el ejercicio de sus potestades administrativas, (entre los que se mencionan las deudas con la Seguridad Social previstas en el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social y las deudas con la Dirección General de Tráfico, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial), partiendo de todo lo señalado anteriormente, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, todos aquellos que tengan la referida calificación jurídica y tengan la finalidad señalada, tendrán la consideración de gastos financieros, de manera que, no existiendo ningún precepto en el Impuesto sobre Sociedades que niegue su deducibilidad, los mismos resultarán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, con el límite indicado a continuación.

Por último, respecto de los intereses de demora derivados de operaciones comerciales, aun cuando pudieran corresponder a contratos realizados con el sector público, dado que por su propia naturaleza viene a cubrir el retraso en el pago de una deuda, tendrán igualmente la misma calificación.

No obstante, dado el carácter financiero de todos los gastos anteriormente indicados, todos ellos 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 reserva 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.

Por último, las indemnizaciones debidas con el fin de compensar el daño causado, en la parte que no cubran multas y sanciones penales y administrativas ni recargos del período ejecutivo o extemporaneidad, (como es el caso de indemnizaciones por responsabilidad civil, retraso en la entrega de una obra con sobrecostes, obras de terminación y reparación de defectos constructivos), tendrán la consideración de fiscalmente deducibles ya que no se corresponden con una sanción o recargo por la infracción cometida, en cuyo caso resultaría no deducible del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, las indemnizaciones con los fines indicados que, por tanto, no tienen tal condición sancionadora, serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan los requisitos de registro, imputación temporal y justificación, en la medida en que no se encuadran en ninguna de las letras establecidas en el artículo 15 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.