



Criterio 1 de 4 de la resolución: **05241/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Segunda**

Fecha de la resolución: **04/12/2017**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente no deducibles. Intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación.

Criterio:

En primer término, se describe el proceso y la jurisprudencia que obligó al TEAC, con la Ley 61/1978, a declarar la no deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de inspección (cuando el criterio anterior de este Tribunal Central era que sí eran deducibles). Se señala que se ha aplicado el mismo criterio (no deducibilidad) con la Ley 43/1995 y que bajo dicha Ley la AN ha confirmado el criterio de no deducibilidad.

Seguidamente, se exponen las razones por las que se considera que la no deducibilidad de los intereses derivados de procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación limitada e inspección) es el criterio correcto con la Ley 43/1995 y RDLeg. 4/2004:

(Sigue en Criterio 2)

Referencias normativas:

RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades
14.1

Conceptos:

Gastos no deducibles
Impuesto sobre sociedades
Intereses de demora
Procedimiento de inspección

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa relativa al expediente RG 05241/16 interpuesta por la entidad **X SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. **Ax...**, con NIF: ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., Baleares, contra la liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 20-06-2016 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 20-05-2016 dictó la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional referida a la entidad **X SA** en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 con el contenido siguiente:

“RESULTADO DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN

Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resulta:

*- un importe a pagar de **118.299,91** euros. Este importe corresponde al reintegro del exceso de la devolución que en su día se practicó por este mismo impuesto y ejercicio. Dicho importe no incluye el cálculo de los intereses de demora a favor de la Administración que correspondan por el reintegro.”*

La anterior propuesta se notificó al interesado con fecha 25-05-2016.

SEGUNDO.- Con fecha 20-06-2016 dictó la Delegación Central de Grandes Contribuyentes liquidación provisional disponiendo:

“HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia

Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- El 20 de mayo de 2016 se dictó, por parte de esta Dependencia, Propuesta de Liquidación Provisional, cuya motivación consistió en lo siguiente.

- La entidad en fecha 18-07-2012 presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades modelo 200, correspondiente al ejercicio 2011. En dicha autoliquidación declara un importe de 1.050.589,50 euros en la casilla 343 de ajustes al resultado contable por 'otros gastos no deducibles fiscalmente'. En fecha 22-04-2016, fue notificado requerimiento por el que se solicitaba aclaración sobre la ausencia del ajuste al resultado contable por los intereses de demora derivados del Acta de Inspección número ..., por importe de 394.333,02 euros.

- En fecha 02-05-2016, la entidad presenta escrito (RGE ...) contestando el requerimiento anterior, en el que manifiesta que no se ha realizado ajuste extracontable positivo por los intereses de demora, por importe de 394.333,02 euros, en el Impuesto sobre Sociedades debido a lo expuesto a continuación: 1) Que el importe de la sanción impuesta en el expediente sancionador de referencia ... de fecha 20-10-2011 y por importe de 983.749,99 euros si fue objeto de ajuste positivo en la base imponible del impuesto. 2) Que de acuerdo con la reciente consulta emitida por la Dirección General de Tributos (DGT), de fecha 21 de diciembre de 2015, consulta número V4080-15, el interés de demora tiene carácter puramente financiero y por tanto es fiscalmente deducible. 3) Que no es gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. 4) Que el pago de los intereses de demora no tiene la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la sociedad la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad. La obligatoriedad del pago de los intereses de demora viene impuesto por el ordenamiento jurídico. 5) Que el criterio anteriormente expuesto, ha sido ratificado por la Consulta Vinculante V0603-16 Del 15 de febrero de 2016 y por la última resolución de la DGT de fecha 4 de abril de 2016, publicada en el BOE el 6 de abril.

- Esta dependencia, una vez examinado y analizado el escrito de contestación al requerimiento anterior, no admite la deducibilidad de los intereses de demora derivados del acta de inspección número ..., y procede a dictar la presente Propuesta de Liquidación Provisional, cuya motivación se expone a continuación.

- En primer lugar, el TEAC en la Resolución de 7 de mayo de 2015 (R.G. 1967/2012) establece criterio reiterado al recoger el cambio de criterio contenido en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, y por otra parte reproduce y hace suyos los motivos que han llevado al Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010 a considerar la no deducibilidad de los intereses de demora, motivos que está Dependencia expone a continuación.

- Si bien la sentencia del TS considera que los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria (sobre la base del artículo 1.108 del Código Civil), considera la no deducibilidad de los mismos sobre la base de que para obtener beneficios la entidad no está obligada a pagar el interés de demora, dado que su exigibilidad viene determinada por la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar, por lo que no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos.

- Se parte de la base de que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento, por parte del contribuyente, de pagar la deuda tributaria en plazo, y es precisamente esa función compensadora la que impide que se consideren gastos deducibles en el IS, pues ello supondría que el ordenamiento permitiese aminorar esa compensación con la deducción en el impuesto (este argumento lo extrae de otra STS de 24 de octubre de 1998).

- No pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora derivados de un acta de inspección en tanto que no pueden considerarse necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de la norma. Considera el Tribunal que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de Ley. Invoca el TS el principio de justicia que implica rechazar que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga de él un beneficio o ventaja. Por tanto, el TS estima que para que un gasto sea fiscalmente deducible se exige que no esté prohibido normativamente o que no derive de un acto ilícito.

- Asimismo, conviene precisar que también la Audiencia Nacional se ha hecho eco de la postura del Tribunal Supremo y, en idéntico sentido, se ha pronunciado en sentencia de fecha 25 de julio de 2013, rec.435/2010. Por otra parte, la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015, consta publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC como doctrina al tratarse de criterio reiterado, y es aplicable a los ejercicios a los que resulta de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tal y como consta en el propio Texto de la Resolución.

- En segundo lugar y respecto al criterio mantenido por la DGT en sus consultas vinculantes, V4080-15, de 21 de diciembre, V0603-16, de 15 de febrero, que consideran deducibles los intereses de demora derivados de un acta de inspección, conviene señalar que las mismas resultan vinculantes a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y respecto de los ejercicios en lo que sea de aplicación la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre. De hecho, la propia DGT en su resolución de 4 de abril de 2016 aclara la cuestión al establecer lo siguiente: '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. 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'.

- Por tanto, sobre la base de todo lo anterior, esta Dependencia no considera fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, los intereses de demora derivados de actas de inspección por los siguientes motivos:

- No se tratan de un gasto necesario para obtener beneficios ya que no se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad.

- El interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria.

- No derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal.

- No están correlacionados con los ingresos.

- La razón de ser del interés de demora tributario es indemnizar a la Administración tributaria de los costes derivados de la falta de cumplimiento dentro del plazo reglamentario de las correspondientes obligaciones de ingreso de las deudas tributarias.

- Provocaría una desigualdad de trato de los sujetos pasivos.

- En consecuencia, procede aumentar la base imponible positiva del ejercicio en el importe de 394.333,02 euros, resultando una base imponible positiva comprobada de 124.423.489,33 euros y una cuota líquida a ingresar de 118.299,91 euros.

- Notificada la Propuesta de liquidación el 25-05-2016, la entidad no presenta alegaciones a la misma por lo que se procede mediante el presente acto a dictar la Liquidación Provisional de referencia en los mismos términos que la Propuesta anterior.

- El TEAC en las dos importantes resoluciones de 23 de noviembre de 2010 y 7 de mayo de 2015 acata la jurisprudencia del Tribunal Supremo derivada de las Sentencias expuestas, y la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y al resto de la Administración Tributaria en los términos establecidos en el apartado 7 del artículo 239 de la LGT, (art.239.8 en la modificación dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre), por lo que entendiendo que el TEAC en las dos Resoluciones citadas ha sentado doctrina administrativa los órganos de la Administración Tributaria están obligados a acatarla. Es decir, la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 01967/2012), tiene el carácter de doctrina administrativa vinculante, que en el presente caso se dicta con conocimiento de la interpretación de la cuestión por la DGT, puesto que las contestaciones a las consultas relativas a esta cuestión estaban publicadas en la base de consultas de la DGT. En este sentido, cabe citar la Resolución del TEAC de fecha 10 de septiembre de 2015 (R.G. 04185/2014) dictada en unificación de criterio, que dispone que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos, en cambio, si tienen carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto los criterios que con carácter reiterado fije el TEAC, como las Resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas en la Resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

- La presente actuación se ha limitado exclusivamente a verificar el ajuste positivo realizado al resultado contable por los intereses de demora derivados del acta de inspección número ..., de acuerdo con el criterio mantenido por Resolución del TEAC 7/05/2015; Sentencias del Tribunal Supremo de 21/10/1998, 25/02/2010.

- Las modificaciones derivadas de lo anteriormente expuesto, así como otras diferencias de cálculo, se señalan con asteriscos en la liquidación provisional que se adjunta.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados."

Lo que conlleva a la práctica de una liquidación por importe de 137.244,55 € de los que 118.299,91 € corresponden a cuota y 18.944,55 € a intereses de demora.

TERCERO.- Disconforme el interesado con la anterior liquidación, notificada el 21-06-2016, interpuso ante este Tribunal, con fecha 19-07-2016, la reclamación económico-administrativa nº 5241/16 que nos ocupa, solicitando su anulación y formulando la cuestión siguiente Única.- Correcta deducibilidad de los intereses de demora derivados del pago de un acta de Inspección, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 14 del Texto Refundido de la LIS aplicable del 12-03-2004 al 31-12-2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa por la que el interesado solicita la nulidad de la liquidación

provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo la cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la recogida en el apartado TERCERO del expositivo de los antecedentes de hecho.

SEGUNDO.- Se refiere la alegación planteada por el interesado a la procedencia de la deducción de los intereses de demora derivados del pago de un acta de inspección, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 14 del Texto Refundido de la LIS aplicable del 12-03-2004 al 31-12-2014, y ello en base a los motivos siguientes:

1. Los intereses de demora son auténticos gastos, económica y contablemente, cuya deducibilidad no está restringida en la Ley.
2. No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de normas tributarias tienen el mismo tratamiento en el IS: sólo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria.
3. No existe doctrina jurisprudencial (Tribunal Supremo) aplicable con posterioridad a la Ley 61/1978 que permita negar la deducibilidad de los intereses de demora.
4. La doctrina de la DGT para la interpretación y aplicación de la Ley 27/2014 es igualmente aplicable a la interpretación y aplicación de la normativa anterior dado que entre ambas se da una perfecta analogía.

Pues bien, inicialmente este Tribunal Central había venido sosteniendo que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección tenían la naturaleza de gastos financieros, pudiéndose destacar en este sentido, entre otras, las resoluciones de 26-10-2001, de 31-10-2002, de 24-10-2003, de 01-07-2005, de 30-03-2006 (RG 4463/03, publicada en DOCTRINA (base histórica)) y de 05-05-2006.

Con ese criterio el TEAR de Cataluña en resolución de 02-06-1997 (reclamación nº 08/65/1994) admitió la deducibilidad fiscal de los intereses de demora derivados de una liquidación inspectora, resolución que fue declarada lesiva por una O.M. de Economía y Hacienda de 13-04-1999, interponiéndose un recurso de lesividad por la Administración del Estado ante el TSJ de Cataluña (rec. nº 553/1999), que fue estimado mediante sentencia de 10-09-2004, declarando lesivo tal criterio; el obligado tributario recurrió la sentencia ante el Tribunal Supremo (rec. de casación nº 10396/2004), quien mediante sentencia de 25-02-2010 y reiterando un criterio que ya había manifestado en sentencia de 24-10-1998 (rec. de casación nº 5785/1992) confirmó la sentencia del TSJ, lo que supuso declarar definitivamente lesivo el referido criterio hasta entonces sostenido por este Tribunal, debiéndose considerar tales intereses no deducibles.

Se transcriben a continuación los párrafos esenciales de tales sentencias, advirtiendo que los de la segunda iban precedidos de la repetición de los de la anterior:

Sentencia del Tribunal Supremo de 24-10-1998:

“La sentencia establece así la tesis de que los intereses de demora no son gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros, intereses que no figuran entre las partidas que se reflejan como deducibles en el precepto últimamente citado.

La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) *Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.*
- b) *Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.*
- c) *Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública.”*

Sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010:

“No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. 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 ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que

derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención.”

Esas dos sentencias del Tribunal Supremo determinaban la existencia de jurisprudencia (artículo 1.5 del Código Civil) y, a partir de la segunda, este Tribunal Central modificó su criterio con la resolución de 23-11-2010[1], en la que declaramos la no deducibilidad de tales intereses, criterio que hemos reiterado en resoluciones de 07-05-2015 (RG 1967/12)[2] y de 12-01-2017 [3].

Las dos últimas resoluciones de las citadas alcanzaban a la tributación de sendas entidades por el Impuesto sobre Sociedades, concretamente la RG 1967/12 se refería a los ejercicios 2004 y 2005 y la RG .../... a los ejercicios 2002 y 2003, encontrándose regidos los ejercicios 2002 a 2004 por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el ejercicio 2005 por su Texto Refundido por el R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

TERCERO.- Así las cosas, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Legislativo 4/2004, el criterio de este Tribunal Central es el de que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección (criterio extensible a los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación: sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección) tienen el carácter de no deducibles a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Criterio que se sostuvo a pesar: (I) de que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación eran -y son- gasto contable, algo que nunca nadie ha cuestionado, (II) de que según el art. 10.3 del T.R. *“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”*, y (III) de que tal partida no aparecía literalmente entre las recogidas luego en el art. 14 *“Gastos no deducibles”*; y que, desde luego, que no podía entenderse comprendida en la letra b) del apartado 1 de dicho artículo: *“1. 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; porque los intereses en cuestión –liquidados tras un procedimiento de comprobación - podían corresponder a una regularización de otro concepto impositivo (no del I. s/ Soc.)”*.

Criterio que se sostuvo porque se consideró que esos intereses de demora no eran un gasto necesario para la obtención de los ingresos; exigencia de la necesidad o necesidad de los gastos para que sean deducibles -presente en nuestra resolución de 10/10/2003 (R.G.257/2000, publicada en DOCTRINA (base histórica))- , que sí que estaba en ese art. 14 cuando excluía de entre los gastos no deducibles a *“los que se hallen correlacionados con los ingresos”*.

Criterio que, además, no hay razón alguna para mudar por las razones que más adelante se dirá, si bien antes de exponer esas razones y con validez para todas ellas, no está más recordar lo que dispone el art. 13 *“Calificación”* de la Ley 58/2003 de que *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*; porque los tributos están recogidos en normas jurídicas, que han de interpretarse con criterios jurídicos (art. 12 de la Ley 58/2003), se exaccionan mediante procedimientos regulados por normas jurídicas y la procedencia de su exigibilidad y la de cómo se hayan exigido por la Administración en un caso concreto quedan en última instancia bajo la salvaguarda de los Tribunales de Justicia.

Dicho esto, vayamos a las razones que avalan que es el criterio correcto, siendo tales razones las siguientes:

Primera.- Los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen la misma naturaleza jurídica que los intereses que un acreedor paga a un tercero (paradigmáticamente a un banco) por un préstamo concedido.

Si tratándose de dinero, por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra una cantidad dinero con condición de devolverlo junto con los intereses que se hayan pactado (artículo 1.740 del Código Civil y 312 y 315 del Código de Comercio), el pago de esos intereses pactados tiene una evidente *“causa onerosa”* (artículo 1.274 del Código civil), consistente en que por el préstamo el acreedor adquiere la propiedad del dinero que recibe en préstamo (artículo 1.753) y puede hacer uso de él hasta que tenga que devolverlo.

Causa onerosa que evidentemente no está presente en los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, que se liquidan porque el obligado tributario no cumplió ortodoxamente en su día con su obligación de contribuir; incumplimiento que desata, además de otros, un efecto cuya naturaleza jurídica es la que recogen los artículos 1.101 *“Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas”* y 1.108 *“Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”* del Código Civil; y es que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen naturaleza y causa jurídica indemnizatoria.

Segunda.- La identidad en la denominación del artículo 26 de la Ley 58/2003 *“interés de demora”*, no supone que todas las prestaciones que comprende tengan la misma naturaleza jurídica, pues en ese artículo hay toda una serie de intereses que son muy distintos unos de otros.

Los del apartado 2.a) *“el interés de demora se exigirá cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente”* son intereses de demora de naturaleza *“indemnizatoria”*: el obligado tributario ha incumplido o cumplido sólo parcialmente su obligación de ingresar y lo ha hecho -el incumplir- unilateralmente y sin dar cuenta de ello a la otra parte (el Tesoro); incumplimiento que hace nacer una obligación de indemnizar a su acreedor (el Tesoro).

Situación bien distinta de la del obligado que ha solicitado un aplazamiento o un fraccionamiento de una deuda cumpliendo las condiciones legal y reglamentariamente establecidas para ello, que el Tesoro le ha concedido, y que por ello tendrá que satisfacer un interés de demora -del apartado 6- que *“en los supuestos de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, será el interés legal”*; intereses de demora que no tendrán naturaleza indemnizatoria, pues no hay incumplimiento alguno, sino *“onerosa”*, para retribuir al Tesoro por su *“pactada”* tardanza en contribuir, tardanza no unilateral e ilegalmente impuesta, sino solicitada y concedida, y por ello lo expuesto de *“pactada”*.

Tercera.- Esa distinta naturaleza jurídica de unos intereses y otros tiene una inmediata repercusión a la hora de determinar su deducibilidad en sede del impuesto, pues mientras que si una empresa o un empresario precisan para desarrollar sus actividades de un préstamo de un tercero, los intereses que paguen por el mismo sí que serán deducibles, como los *“derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento”* (STS de 24-10-1998); en cambio, no lo serán los intereses que les pueda girar la Inspección por no haber declarado correctamente en plazo, porque estos intereses dimanarán de un incumplimiento, no siendo necesarios para obtener sus ingresos (STS de 24-10-1998), siendo contrario (*“repugna”* en términos del TS) al principio de Justicia (artículo 1 C.E.) que pueda obtenerse un beneficio o ventaja de un incumplimiento de un acto contrario al ordenamiento jurídico (STS de 25-02-2010).

Cuarta.- Tal y como ha venido reconociendo múltiple jurisprudencia, incluso constitucional, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen naturaleza sancionadora, por lo que su no deducibilidad no se asienta en lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del TRLIS: *“no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas”*.

Tampoco tienen carácter sancionador los *“Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”* del artículo 27 de la Ley 58/2003, sin perjuicio de lo cual éstos sí que están recogidos como no deducibles en ese artículo 14.1.c): *“no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas ... y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones”*, recargos cuya naturaleza jurídica es también claramente indemnizatoria, pues indemnizan al Tesoro de un cumplimiento voluntario pero tardío *–“los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en morosidad”–*; motivo por el cual no son deducibles.

La no deducibilidad de esos recargos del artículo 27 presupone la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, pues de no darse ésta (la no deducibilidad de los intereses), aquélla (la de los recargos) podría tildarse de incoherente.

Los recargos del artículo 27 son herederos directos de los que incorporaba el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 tras su reforma por la Ley 25/1995 y siguen su misma filosofía y tiene su misma finalidad: buscar que, tras un incumplimiento inicial de la obligación de ingresar, los obligados tributarios cumplan voluntariamente, lo que se incentiva exonerándoles en todo caso -aunque su inicial incumplimiento hubiera sido doloso- de la sanción del artículo 191 de la LGT que pudiera corresponderles, que se ve sustituida por un recargo mucho menos gravoso (en la muy mayoritariamente parte de los casos: en función del retraso) que hasta el año absorbe además a los intereses de demora que pudieran corresponder.

Pues bien, cuando un recargo que absorbe los intereses de demora y que busca incentivar un cumplimiento tardío pero voluntario es no deducible, no parece muy coherente que fueran deducibles los intereses que la Administración debiera girar para regularizar ese mismo incumplimiento; no parece muy coherente que a las consecuencias de lo que se quiere evitar -que la Administración tenga que intervenir- se le de un mejor trato que a lo que es resultado de lo que se busca -que los obligados regularicen espontáneamente su incumplimiento inicial-.

Y la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los supuestos en que resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 27.2 de la Ley 58/2003, según el que: *“Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado”*; con lo que, en esos casos, como el recargo sería en todo caso -ex. art. 14.1.c) del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.- “no deducible”, si los intereses de demora fuesen deducibles; una misma conducta se vería corregida con un componente “no deducible” y otro “deducible”; manera de proceder a la que no cabe encontrarle explicación lógica alguna.

Quinta.- A la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades (o por una actividad económica en el IRPF[4]) admitir la deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación produciría verdaderas inequidades e injusticias, incompatibles con la existencia del sistema tributario justo que la Constitución preconiza.

Si en los términos antes expuestos, que son de general aceptación, la naturaleza jurídica de tales intereses es indemnizatoria (el obligado que cumple morosamente indemniza al Tesoro por su tardanza a la hora de cumplir) no parece justo que la cuantía efectiva de esa indemnización dependa de la figura tributaria que esté en juego, ya que a un obligado que ingrese tardíamente el Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, se le girarán intereses al 3,75%, pero en cambio, si el incumplimiento se produjera en sede del IS y los intereses, girados también al 3,75%, fueran deducibles, ese pago conllevaría un ahorro fiscal del 0,9375% (el 25% del 3,75%), ascendiendo el coste efectivo al 2,8125%. Argumento éste ya presente en las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas.

Pero es que esta falta de justicia tributaria por tal motivo puede producirse en sede de un único impuesto: el IRPF; porque lo expuesto vale exactamente igual para dos sujetos que tributan por el IRPF, solo que uno lo hace porque tiene rendimientos del trabajo y otro de una actividad económica; pensemos en que ambos no tributan ortodoxamente y los dos dejan de ingresar la misma cuota que la Inspección les termina regularizando; pues bien, constituiría una auténtica inequidad e injusticia que el que tributa por los rendimientos del trabajo tuviera que indemnizar al Tesoro son un tipo de interés “efectivo” del 3,75%, mientras que el que los obtiene de una actividad económica lo hiciera sólo con uno del 2,8125%; lo que así ocurriría si a este segundo se le permitiera deducirse, a la hora de determinar las rentas netas de su actividad económica, los intereses pagados, cosa que el primero no podría hacer nunca. [se da por supuesto que la regularización del primero ha venido motivada por contingencias fiscales derivadas de su actividad económicas].

Sexta.- En algunas de sus resoluciones el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha incluido los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación entre los gastos financieros, siendo preciso señalar al respecto que, al ICAC, que es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que rige su actuación por las Leyes y Disposiciones generales que le son de aplicación y, especialmente, por las Leyes 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas (antes R.D. Leg. 1/2011, de 1 de julio), le corresponden dos grandes bloques de funciones: por una parte, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable, que se explicitan en el artículo 2 del R.D. 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Siendo así, cuando el ICAC dicta una resolución lo hace en el marco de sus competencias y funciones, entre las que no está la de calificar a efectos tributarios los hechos, actos o negocios acaecidos, porque no es competente para ello. El ICAC no puede calificar a efectos tributarios los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, y, mucho menos, establecer que sean deducibles a la hora de tributar por el IS.

En relación con lo anterior, la principal norma contable con rango de Ley es el Código de Comercio, que, al regular la cuenta de pérdidas y ganancias en su artículo 35.2 -en redacción por la Ley 16/2007, de 4 de julio- determina que en la misma:

“Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios.”

Parece evidente que, de entre toda esa serie de grandes categorías, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen un acomodo más natural en la categoría de gastos financieros pero eso no hace de tales intereses unos gastos

fiscalmente deducibles, pues esa contabilización, acorde con lo que el Código de Comercio dispone, no altera su auténtica naturaleza jurídica.

Y es que contabilidad y fiscalidad responden a finalidades distintas. Así, mientras la primera trata de ofrecer tanto al propio empresario, socios de la entidad y terceros la *"imagen fiel"*[5] de la situación económico-patrimonial de la empresa mediante una clasificación de activos, pasivos, ingresos y gastos, acorde con la naturaleza y destino de cada uno de ellos, la fiscalidad se propone la creación de un *"sistema tributario justo"* (art. 31.1 C.E.) a través de la configuración de diversas figuras tributarias, en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades, cuya finalidad es determinar la deuda tributaria del contribuyente, por lo que a este Impuesto se refiere, a partir de una base imponible constituida en función de los rendimientos, para cuya cuantificación se parte de los ingresos y se deducen de éstos los gastos correlacionados con la obtención de los primeros y, en el caso de los intereses que nos ocupan, más que con los ingresos de la entidad, su importe deriva de un previo nulo o incorrecto cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Pues bien, por todas estas razones este Tribunal entiende que, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Leg. 4/2004 (siendo este último el aplicable al caso y no la Ley 27/2014), el criterio correcto es el que determina que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen el carácter de no deducibles.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 5241/16 interpuesta por la entidad **X SA.**, **ACUERDA: DESESTIMARLA** confirmando la liquidación provisional objeto de la misma.

[1] Confirmada en este punto por la Audiencia Nacional en sentencia de 25-07-2013 (rec. nº .../2010) que no tuvo acceso a casación.

[2] No consta recurrida

[3] Recurrida ante la AN (rec. nº .../2017) y pendiente de fallo.

[4] Artículo 28.1 Ley 35/2006, del IRPF: *"El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva"*.

[5] Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007). Primera Parte. Marco conceptual de la contabilidad.1º Cuentas anuales. Imagen fiel: *"Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios ap tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa..."*