

LA DEDUCIBILIDAD TRIBUTARIA DE LOS INTERESES DE DEMORA EN LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 26, va a considerar al interés de demora accesoria, junto con los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, como una obligación tributaria accesoria y lo conceptualiza como “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.”

Por tanto, como podemos ver, estas obligaciones tienen el carácter general de prestaciones pecuniarias que se deben abonar a la Administración tributaria y, en el caso de los intereses de demora derivarían de haberse producido el incumplimiento de una obligación en el sentido de retraso en el cumplimiento, cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. De esta forma, su naturaleza es puramente indemnizatoria no teniendo, consecuentemente, carácter sancionador alguno por cuanto su aplicación no estaría justificada intrínsecamente con la realización de una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril estableció, en relación a este tipo de intereses que "... 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 (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

De esta forma, los intereses de demora responderían a un concepto de gasto financiero ya que se trataría de un resarcimiento concreto por el coste financiero que para la Administración de Hacienda supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le han sido adeudadas legalmente. Consecuencia de lo anterior y, respondiendo a ese carácter, no cabría poner en duda su deducibilidad si se produce el cumplimiento de los requisitos establecidos por las normas tributarias:

-Justificación

-Contabilización

-Correlación con los ingresos

Por otra parte, y desde el punto de vista de la deducibilidad tributaria, en el ámbito de las actividades empresariales y, en su caso, profesionales, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades considera, en su artículo 15.1 (letra F), como gastos no deducibles los relativos a “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”. Con fundamento en este punto, algunos sectores, si bien minoritarios, mantuvieron una posición contraria al mencionado carácter deducible. Esta controversia fue zanjada por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo al interpretar esta expresión en el sentido de

entender que, al constituir una obligación accesoria, los intereses de demora tienen su justificación en el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al contrario, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023 (RC 515/2022) consideró fundamentalmente que:

1.- No se podría realizar la negación de la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto, ya que actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento de aquel, porque esto conduciría a soluciones que serían claramente insatisfactorias, que nos llevaría a una interpretación contraria a su finalidad.

2.- La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

La mencionada Sentencia entiende y concluye que los intereses de demora, en los casos en que un contribuyente desarrolle una actividad económica, tanto los que se deriven de una liquidación practicada relativa a un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas referentes al desarrollo de su actividad económica o los producidos por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo que haya sido impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Salvo mejor opinión en Derecho.