



---

**Instrucción 2/2016, de 26 de mayo de 2016, de la Dirección de Hacienda, relativa a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.**

A resultas de las dudas suscitadas recientemente sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios a efectos del Impuesto sobre Sociedades, esta Dirección de Hacienda, considera oportuno dictar esta Instrucción, con el fin de fijar los criterios aplicables en esta materia tanto por los contribuyentes como por los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

El interés de demora, con carácter general, es un interés derivado 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.

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. Tal y como es concebido por el Tribunal Constitucional, el interés de demora tributario no deriva de la infracción de la norma, sino únicamente de la necesidad de compensación o resarcimiento de la Administración derivada de la no disposición a tiempo de las cantidades que son legalmente debidas.

El derecho contable califica estos intereses con aquel carácter, calificación que vincula a la normativa fiscal salvo que ésta establezca expresamente una calificación distinta.

Por tanto, cabe analizar si estos gastos financieros se pueden encuadrar entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 31 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (en adelante NFIS), ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 15.3 de la NFIS, rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable.

En concreto, el artículo 31 de la NFIS dispone lo siguiente:

*“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.*

*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 los gastos por relaciones públicas con 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 siguiente.*

(...)

*j) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico...*”

En primer lugar hay que señalar que, 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 31 de la NFIS.

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 31 de la NFIS 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 no hace referencia a los intereses de demora de carácter tributario.

En relación con la letra e), cabe señalar, en primer lugar, que su segundo párrafo contiene una mera aclaración de que determinado tipo de gastos no deben entenderse como donativos o liberalidades. Así, la Norma Foral dispone que «no se entenderán comprendidos en esta letra...». Ello debe interpretarse en el sentido de que lo único que hace es aclarar que determinado tipo de gastos no participan de aquella consideración.

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 31 de la NFIS.

Por último, la letra f) del artículo hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Estos gastos son aquellos cuya realización está sancionada 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.

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 éste, 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.

**En conclusión, teniendo los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la Norma Foral General Tributaria de**



**Álava, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 31 de la NFIS, deben considerarse todos los intereses derivados del artículo 26 citado, como gastos fiscalmente deducibles.**

En virtud de todo lo expuesto,

### **RESUELVO**

Considerar como gastos fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios derivados del artículo 26 de la NFGT porque tienen la calificación de gastos financieros y no se encuadran en ninguna de las categorías posibles del artículo 31 de la NFIS.

Vitoria-Gasteiz, a 26 de mayo de 2016

**Teresa Viguri Martínez**

Ogasun zuzendaria

Directora de Hacienda