ALEGACIONES PARA DEFENDER LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DEVENGADOS CON ANTERIORIDAD A 1 DE ENERO DE 2015, FECHA ENTRADA EN VIGOR LEY 27/2014.

.

No entendiéndose ajustada a derecho la denegación de la deducibilidad de los intereses de demora, se presentan, sobre la base de lo dispuesto en los artículos del ordenamiento jurídico reseñados a continuación, las siguientes,

ALEGACIONES:

PRIMERA: Fuentes del ordenamiento jurídico e interpretación de las normas.

1º.- La Ley 58/2003 General Tributaria establece en su artículo 7 fuentes del ordenamiento tributario. 1. Los tributos se regirán: a) Por la Constitución…d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria… 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

2º.- El artículo 1 del Código Civil establece 1. Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho… 6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

3º.- La Ley 58/2003 General Tributaria establece en su artículo 12 Artículo 12 Interpretación de las normas tributarias 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del [Código Civil](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/cc.html). 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

4º.- El artículo 3 del Código Civil establece 1.Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

**Por tanto sobre la base de estas primeras tres alegaciones en el asunto que nos ocupa, como no puede ser de otra manera, deberemos aplicar lo dispuesto en la ley e interpretarlo en el sentido propio de sus palabras.**

SEGUNDA: Normativa de aplicación.

5º.- El RD 1514/2007 PGC establece el tratamiento contable de los intereses de demora bajo su condición de intereses financieros, generados como consecuencia del transcurso temporal en el cumplimiento de una obligación respecto de la fecha de vencimiento y la fecha de exigibilidad fijada a partir del momento de su devengo. Concretamente el ICAC establece el subgrupo (66) gastos financieros para el registro de los mismos en la consulta nº 10 del Nº de BOICAC 75/Septiembre 2008 sobre provisiones para impuestos.

Reiterándose el ICAC en el carácter financiero del interés de demora tributario derivado, asimismo, de la normativa contable. En concreto, mediante 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.

6º.- El artículo 26 de la Ley 58/2003 General Tributaria, 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.

7º.- Tanto el RD Legislativo 4/2004 TRLIS vigente hasta el 31 del 12 del 2014, como la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades vigente desde el 1 de enero del 2015 establecen redactan en idénticos términos en su punto 3 del artículo 10: 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](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/ccom.html), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

8º.- Por tanto en caso de no existir normativa específica que corrija el resultado contable, este último es asumido desde el punto de vista fiscal, entendiendo 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.

9º.- Para mayor abundamiento en tales escenarios, conceptualmente es plausible imbricar el interés de demora de carácter tributario sobre el interés de demora con carácter general mediante la siguiente comparativa:

Primero, 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.

Segundo, 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 tributaria, adquiriendo, por tanto, un carácter compensatorio que trae causa en la dilación, en este caso, del pago de las deudas tributarias.

10º.- En el artículo 14 el RD Legislativo 4/2004 TRLIS vigente hasta el 31 del 12 del 2014, y en el artículo 15 la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades vigente desde el 1 de enero del 2015 se establecen de forma taxativa que gastos no tienen la condición de deducibles.

Sin que en ninguna de las categorías determinadas como gastos no deducibles en ambos artículos, interpretadas en el sentido propio de sus palabras, tengan cabida conceptual los intereses de demora.

11º.- 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. De acuerdo con la referida sentencia, 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, en el bien entendido que la dimensión infractora del contribuyente tiene respuesta en la correspondiente sanción que, en su caso, se imponga.

12º.- De igual manera, en términos de equitativa reciprocidad los intereses de demora que la Administración tributaria ha tenido la obligación de satisfacer a los contribuyentes siempre –también durante la vigencia del RD Legislativo 4/2004 TRLIS- han tenido contable y fiscalmente la consideración de ingresos financieros y se han debido registrar en función de su devengo en el resultado contable, y al no admitirse ajuste negativo al respeto, se han también integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

**Por tanto sobre la base de los antedichos artículos en el asunto que nos ocupa se debería aplicar lo dispuesto en la ley vigente y considerar los intereses de demora como integrantes del resultado contable sin que deba realizarse ajuste sobre el mismo por dicha causa para la obtención de la base imponible.**

TERCERA: Alcance de la Resolución de 4 de abril 2016 de la Dirección General de Tributos.

13º.- En aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos, la Dirección General de Tributos dicta la de Resolución de 4 de abril 2016, donde establece la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 12.3 de la Ley 58/2003 establece que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos

14º.- La Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades es obviamente de aplicación para los ejercicios que comiencen a partir de la entrada en vigor de dicha Ley 27/2014.

Y es la propia resolución la que establece expresamente que su contenido se aplica a la Ley 27/2014, pues según la propia resolución el contenido de la norma ha variado respecto a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo TRLIS, en relación con los gastos considerados no deducibles.

15º.- La Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que no existe contradicción en cuanto a la interpretación del tratamiento diferente de la no deducibilidad de los intereses de demora respecto del RD Legislativo 4/2004 TRLIS vigente hasta el 31 del 12 del 2014, y en el artículo 15 la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades vigente desde el 1 de enero del 2015, fundamentándolo sobre la base de que se trata de la interpretación de dos normas diferentes. Concretamente dice: “… no puede entenderse que exista contradicción alguna entre dos criterios diferentes, sino dos criterios referidos a dos normativas diferentes”.

En nuestra opinión, como mejor proceda en derecho, respecto a la existencia o no de tal contradicción debería haberse tomado en cuenta:

1. Por un lado, son dos normativas diferentes en cuanto a su vigencia, pero no en cuanto a la materia que contemplan pues ambas regulan en diferentes momentos sucesivos del tiempo, sin solución de continuidad, el mismo cuerpo del derecho positivo: El impuesto de sociedades.
2. Por otro lado tanto el artículo 14 del RD Legislativo 4/2004 como el artículo 15 de la Ley 27/2014, establecen ambos de forma negativa la taxonomía conceptual de que gastos no son deducibles. Con lo cual ello significa en ambos artículos un coincidente cierre riguroso de posibilidades en tanto en cuanto, cuando un gasto no se corresponda estrictamente con uno de los específicamente enumerados como no deducible en tales artículos es automáticamente deducible. Lo no delimitado expresamente de forma negativa, en la hermenéutica de los principios generales del derecho, debe entenderse automáticamente incurso en el dominio de la interpretación positiva. Por tanto en ambos artículos a los efectos de su interpretación se da plena coincidencia en el sentido propio. de sus palabras.
3. Incidiendo de nuevo en la hermenéutica de los principios generales del derecho, el marco de la delimitación negativa contemplado en el artículo 15 de la Ley 27/2014, es más amplio al añadir nuevas categorías a las contempladas por el artículo 14 del RD Legislativo 4/2004, sin dejar de considerar todas las establecidas en este último. Al hilo de lo señalado, si quien, puede lo más puede lo menos, quien delimita negativamente lo más, delimita también negativamente lo menos; por tanto de ello se deduce que si el artículo 15 de la Ley 27/2014 (de delimitación negativa más amplia) no establece expresamente la no deducibilidad de los intereses de demora, tampoco la establece el artículo 14 del RD Legislativo 4/2004.
4. Nuestro ordenamiento jurídico proviene de la [integración](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/integraci%C3%B3n/integraci%C3%B3n.htm) de las normas en un conjunto o sistema de normas e instituciones organizado y coherente, de manera que éstas adquieren relevancia por la [posición](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/posicion/posicion.htm) que ocupan en el mismo, destacando como caracteres de tal ordenamiento la [unidad](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/unidad/unidad.htm), la plenitud y la coherencia. Las normas que integran un [ordenamiento jurídico](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/ordenamiento-juridico/ordenamiento-juridico.htm) no constituyen un agregado inorgánico de [precepto](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/precepto/precepto.htm)s. En otros [término](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/t%C3%A9rmino/t%C3%A9rmino.htm)s, el [derecho positivo](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-positivo/derecho-positivo.htm) de un [estado](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/estado/estado.htm), no es un conjunto de normas yuxtapuestas, destinadas a [resolver](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/resolver/resolver.htm) cada una distintos casos de la vida social, sin que exista entre ellas [vínculo](http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/v%C3%ADnculo/v%C3%ADnculo.htm) alguno.
5. Por tanto la Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en cuanto a la existencia o no de contradicción realmente lo que hace en rigor es aplicar sobre la misma materia o cuerpo jurídico, tratado de idéntica manera por dos normas, dos criterios diametralmente opuestos sobre la base de la simple existencia de tales dos normativas fundamentalmente diferentes a tales efectos exclusivamente tomando como causa de tal diferenciación su sucesiva vigencia temporal, sin solución de continuidad.
6. El contenido en el sentido propio de las palabras de la norma respecto a la deducibilidad de los intereses de demora, aunque la Resolución de 4 de abril de 2016 diga lo contrario, en la realidad económica definitoria de la capacidad marcada por el artículo 31 de la Constitución no ha variado con la Ley 27/2014 respecto a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo TRLIS, en relación con los gastos considerados no deducibles

**CONCLUSIONES:**

**En conclusión, los intereses de demora tributarios en la coherencia que debe exigirse a todo ordenamiento jurídico deberían calificarse como gastos financieros ya durante la vigencia del RD Legislativo 4/2004 TRLIS por:**

**Primero, no haber sufrido con la Ley 27/2014 variación alguna su sentido jurídico, teniendo en cuenta la propia calificación que de los mismos ya hace el Tribunal Constitucional en STC 76/1990.**

**Segundo, por la calificación contable, existente ya a fecha de entrada en vigor del RD Legislativo 4/2004 una norma positiva, en este caso integrante del derecho contable, que califica estos intereses con aquel carácter, calificación que vincula a la normativa fiscal salvo que esta establezca expresamente a tal efecto una calificación distinta, cosa que no ocurría.**

**Y tercero, los intereses de demora tributarios devengados desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria por coherencia deberían recibir la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la reseñada Ley 58/2003 General Tributaria; y al no estar encuadrados en ninguna de las categorías posibles del artículo 14 del RD Legislativo 4/2004 TRLIS, deberían por coherencia considerarse –como todos los gastos derivados del artículo 26 citado- como gastos fiscalmente deducibles, durante la vigencia de dicho RD Legislativo 4/2004 TRLIS.**