

EL TS ADMITE QUE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS ES UN GASTO DEDUCIBLE DE LA ACTIVIDAD EN IRPF

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La sentencia del Tribunal Supremo 1091/2023 de 24 julio 2023, Rec. 515/2022, se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal de los intereses de demora tributarios pagados por el contribuyente para determinar el rendimiento neto de la actividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), determinando que los mismos **deben ser considerados gastos deducibles de la actividad**.

Aunque el supuesto de hecho contemplado en esta sentencia parte de la aplicación de la norma foral vasca, la conclusión alcanzada por el Tribunal es extrapolable a territorio común, dada la identidad sustantiva de ambas regulaciones.

A esta conclusión llega el TS partiendo de la doctrina sentada por él mismo respecto a la deducibilidad de los intereses de demora en el IS, aplicable al IRPF, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica.

Como todos recordarán, el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de febrero de 2021 (y posteriores) puso fin a la controversia en torno a la consideración como gasto deducible del IS de los intereses de demora tributarios y consideró que tanto los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación, como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

A este respecto, la sentencia resume, de forma muy didáctica, los razonamientos que, en su día, condujeron a la Sala a alcanzar su decisión en los siguientes:

i) **La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable**, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles.

ii) **Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible**. En efecto, para que los intereses de demora pudieran considerarse gastos no deducibles en el IS deberían recogerse como tales expresamente en la norma, cosa que no sucede.

En este sentido, se realizan las siguientes consideraciones:

- Los **intereses de demora tienen carácter indemnizatorio**, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto, naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS - aplicable por razones temporales-.
- Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14 TRLIS puesto que su pago no es voluntario sino impuesto por el ordenamiento jurídico.
- Aunque la letra f) del artículo 15 de la LIS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, la Sala se pronuncia sobre ello, en el sentido de establecer que **los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante 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. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.

iii) **Los intereses de demora tienen carácter financiero**, conforme a las normas contables, y están correlacionados con los ingresos, al estar conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

- iv) **Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio**, puesto que su objeto es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.
- v) La deducción de los gastos examinados está sometida a la **limitación en la deducibilidad de los gastos financieros** del artículo 20 del TRLIS (art. 16 de la LIS).

Partiendo de lo anterior y, teniendo en cuenta que en el ámbito del IRPF la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se realiza por remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades, en los casos en los que el contribuyente desarrolle una actividad económica, **tanto los intereses de demora exigidos por la Administración en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, como los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible** y dada su naturaleza de gastos financieros están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la LIS, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.