

LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Luis de Lorenzo Gil
Legaltoday.com 27 de abril de 2016

¿De verdad se puede deducir en su integridad el interés de demora incluido en una liquidación derivada de un acta de inspección? ¿Por qué la DGT (V1403-16 [link](#)) sólo menciona de pasada el art. 11.3 de la Ley al tratar este tema en su contestación?

De entrada quiero advertir que nunca he entendido por qué para deducir un gasto extemporáneo hay que tener en cuenta «*el instituto de la prescripción*». Pero la DGT lo dice. Sistemáticamente. Desde hace años. (¿Es la primera la V1236-06 [link](#)?). Lo suele explicar con el siguiente párrafo; «*Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 TRLIS, a aquel ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que solo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción*».

Intuyo que quiere decir que «*al no poderse liquidar el impuesto*» correspondiente al ejercicio al que debió de imputarse el gasto, hacerlo hoy (imputarlo) comportaría una tributación inferior; como hoy no lo podría deducir en aquél ejercicio porque me lo impide la prescripción, tampoco puedo hacerlo en el ejercicio en curso, pues ello acarrearía un gravamen menor.

Pero para llegar a esa conclusión (que hay un «*ejercicio*» prescrito) es necesario situarse en un momento temporal determinado. Supongo que la DGT se ubica temporalmente en el ejercicio al que el gasto se imputa de forma extemporánea. (Convendría que precisase en qué momento temporal concreto de dicho ejercicio hay que situarse, pues no es una cuestión trivial). Y desde él –desde dicho momento– analiza si está prescrito aquél ejercicio al que el gasto debió imputarse.

Vaya lio ¿no? ¿De verdad hay que situarse necesariamente en un momento temporal determinado para analizar si se produce la tributación inferior a la que se refiere el art. 11.3 de la Ley? Y en ese caso, ¿por qué el momento temporal en el que hay que situarse para hacer el examen de la tributación inferior debe ser el ejercicio en el que el gasto se pretende deducir extemporáneamente? ¿Dónde lo pone? ¿Por qué no situarse en el pasado o, lo que es lo mismo, ver la situación a futuro?: si hoy no contabilizo un gasto y decido hacerlo en el futuro ¿qué efecto tiene en ello la prescripción?; en el momento en el que tomo esa decisión –es decir, hoy– ni el ejercicio en curso ni, desde luego, el que está por venir están prescritos. ¿Puedo entonces afirmar, situado en ese momento temporal (hoy), que no se está produciendo una tributación inferior porque la prescripción no ha operado aún?

A mi juicio la interpretación de la DGT es tremendamente ilógica. El futuro perfecto de subjuntivo que emplea la Ley («*hubiere correspondido*») expresa situaciones –pasadas o futuras– hipotéticas. Y por tanto, hay que analizarlas (las situaciones) de manera atemporal. Es decir el análisis de si se produce o no una menor tributación es inmune a la prescripción; habrá o no menor tributación con independencia de la prescripción que no tiene ningún sentido trae a colación en el mundo de las hipótesis atemporales. Para conocer hoy la tributación que «*hubiere correspondido*» en el pasado hay que trasladarse a él. Al pasado. Y analizar la tributación que hubiese resultado en aquel momento. ¿Qué tiene que ver la prescripción en tal análisis? La conclusión de la DGT es tan absurda como lo sería decir que si la Ley del Impuesto sobre Sociedades que era aplicable en un determinado ejercicio ha cambiado o está derogada en el momento de hacer el análisis, entonces ya no puedo hacerlo (el análisis). El cambio o derogación de la norma aplicable provocaría el mismo efecto que la prescripción tiene en la interpretación de la DGT. Llevando al límite el absurdo; como es una realidad tangible que el gasto que se pretende deducir de manera extemporánea no fue contabilizado en el ejercicio al que era imputable, jamás podría deducirse en aquel ejercicio (pues falta el requisito de su contabilización, ex art. 11.3 primer párrafo) de manera que el análisis de la tributación que «*hubiere correspondido*» siempre y en todo caso daría como resultado una tributación inferior, de forma que nunca podría deducirse de manera extemporánea un gasto. El art. 11.3 de la ley sería, tan sólo, un «*adorno*».

Puedo llegar a comprender la preocupación de la DGT. Pero en el plano del Derecho positivo su criterio es insostenible. Quizá lo fuese en el plano legislativo. Pero la DGT no legisla. ¿O sí? En todo caso, la norma ya se protege a sí misma perfectamente contra gastos de imputación añeja sin necesidad de acudir a la prescripción porque la inexistencia de tributación inferior a la que se refiere el 11.3 hay que probarla. Y no creo que nadie que aparezca ahora con un gasto imputable al año 1973 esté en disposición de hacerlo (probar la inexistencia, me refiero). Pero si lo hiciese ¿por qué impedirle que lo deduzca ahora?

En fin, vuelvo ya al principio: creo entender que para la DGT no es tanto la prescripción como la imposibilidad de liquidar el Impuesto del ejercicio de correcta imputación lo que impediría reconocer el gasto de manera extemporánea. (Para algún tribunal, que le ha comprado la preocupación, el impedimento es, más bien, la imposibilidad de comprobar, antes que la de liquidar; lo que infunde algún ánimo con la última modificación de la LGT). En cualquier caso; la DGT estaría aludiendo en sus contestaciones a la prescripción sólo como paradigma de todo lo que impide liquidar el impuesto. Pero la prescripción no es lo único con capacidad para ello. En términos generales la propia liquidación también lo suele hacer (impedir liquidar). Si en un procedimiento de inspección se liquidan varios ejercicios, como es lo más frecuente, el interés de demora correspondiente a la cuota del más antiguo de dichos ejercicios será imputable, en parte, al siguiente o siguientes ejercicios que también habrán sido objeto de liquidación. Y así sucesivamente con los ejercicios intermedios sometidos a revisión. ¿Es esa parte del interés de demora deducible? Me temo que para la DGT no. Aunque no lo diga en la contestación V1403-16.