

Renta, sociedades y no residentes: un análisis de las cuestiones más polémicas



Varios autores

Renta, sociedades y no residentes: un análisis de las cuestiones más polémicas

Varios autores

© Varios autores, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Noviembre 2023

Depósito Legal: M-32163-2023

ISBN versión papel: 978-84-9954-833-3

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-834-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

8. LOS INTERESES DE DEMORA. NUEVAS DUDAS SOBRE SU DEDUCIBILIDAD FISCAL: ANÁLISIS DEL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE ENERO DE 2020 (RECURSO DE CASACIÓN 3071/2019)

Carmen Márquez Sillero
Doctora en Derecho
Asesora fiscal. Abogada
Profesora de Derecho Tributario
Universidad Pontificia de Comillas de Madrid (ICADE)

Antonio Márquez Márquez
Doctor en Derecho
Consultor
Inspector de Hacienda del Estado (†)

NOTA DE LA AUTORA

La misma actualización que introducimos en nuestro comentario relativo a la deducibilidad de los intereses de demora en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que fue publicado en *Carta Tributaria OPINIÓN*, nº 76, julio 2021, procede tenerla presente ahora, en la actualización de este artículo, que fue publicado en junio 2021 en la misma publicación, y que ahora actualizamos para su publicación en este libro.

Y ello porque las dudas que en su momento se planteaban —y que analizamos— en este comentario, se han visto resueltas, con un mismo criterio unánime, por el Tribunal Supremo tanto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como, más recientemente, en lo que respecta al IRPF, ejercicio de actividades económicas, con la Sentencia 1091/2023, de 24 de julio de 2023 (recurso 515/2022); admitiéndose en ambos tributos que los intereses de demora son fiscalmente deducibles, por su naturaleza de gasto financiero, tanto si su origen radica en una liquidación derivada de un procedimiento de comprobación, como si presentan carácter suspensivo de la ejecución de un acto administrativo porque ésta haya sido impugnado.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades dichas sentencias son las siguientes: (i) Sentencia núm. 458/2021, de 30 marzo; (ii) Sentencia núm. 591/2021, de 29 abril; (iii) Sentencia núm. 629/2021, de 5 mayo; (iv) Sentencia núm. 877/2021, de 17 junio; (v) Sentencias núm. 1143/2021 y

1344/2021, de 17 septiembre; (vi) Sentencia núm 1348/2021, de 18 noviembre; (vii) Sentencia núm. 505/2022, de 28 abril; (viii) Sentencia núm. 514/2022, de 3 mayo; (ix) Sentencias núm. 674/2022 y 677/2022, de 6 junio; (x) Sentencia núm. 835/2022, de 23 junio; (xi) Sentencia núm. 949/2022, de 6 julio; (xii) Sentencia núm. 1188/2022, de 27 septiembre; (xiii) Sentencias núm. 1303/2022, de 13 octubre y núm. 1320/2022, de 18 octubre.

I. SUPUESTO DE HECHO A REVISAR

Durante la vigencia de este artículo de la LIS, los autores de este comentario, en el año 2017 publicaron una colaboración —a la que nos remitimos—, sobre este mismo tema⁽¹⁾.

Porque, a su juicio, la causa única, origen y razón de ser de estas actuaciones inspectoras en masa, de alcance limitado a la regularización de las deducciones practicadas en las comprobaciones-liquidaciones anteriores de los intereses de demora, es el excesivo afán recaudatorio de la AEAT para cumplir los Planes de Inspección. Lo que, al parecer, sigue siendo de aplicación en la actualidad por los servicios de Inspección y con fundamento jurídico único en el Informe A/1/8/16 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 7 de marzo de 2016.

En su referida colaboración anterior, intentaron demostrar en términos técnico-jurídicos, la prevalencia de los criterios de la Dirección General de Tributos (DGT), en una interpretación auténtica de las normas tributarias, recogidas en las contestaciones a sus consultas vinculantes sobre los criterios, unificados o no, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

II. LOS INTERESES DE DEMORA

2.1. Origen y finalidad en el Derecho común civil y mercantil

El diccionario de la Real Academia de la Lengua dice que «mora» es «*la dilación o tardanza en el cumplimiento de una obligación*» y en el **ordenamiento común civil**, los «intereses de demora»⁽²⁾ son una obligación dineraria y una deuda pecuniaria que, en líneas generales, **se caracterizan**:

(1) «Carácter deducible de los intereses de demora. Regularizaciones inspectoras retroactivas». *Carta Tributaria Opinión* n.º 27, junio 2017, págs. 33-47, referente a las actas de inspección retroactivas en masa, carentes del necesario rigor técnico jurídico.

(2) SANTOS BRIZ y OTROS. *Tratado de Derecho Civil*. Tomo 5. Bosch. Madrid 2003, págs. 65-74.

- a) por no poderles aplicar el concepto de la imposibilidad objetiva de la prestación
- b) por tener señalado en caso de mora una forma específica de resarcimiento en el art. 1.108 del Código Civil (CC)⁽³⁾;
- c) La compensación legal de las deudas consistentes en una cantidad de dinero del art. 1.196.2º CC⁽⁴⁾.

Desde un punto de vista material, el interés son las sumas de dinero que el deudor de un capital ajeno del que dispone y disfruta, satisface al acreedor en concepto de compensación por su disposición y disfrute. Tienen **carácter accesorio** respecto a una deuda de capital (cuota tributaria) por lo que extinguida esta, se extingue la deuda por intereses. Los intereses legales son los debidos por imposición de la ley. Solo se devengan cuando se incurre en mora conforme al citado art. 1.108 del CC. Para que la obligación vencida (cuota tributaria) devengue intereses, se requiere que sea exigible y líquida. Las deudas pecuniarias pueden tener origen en **actos ilícitos** causantes de daños. La mora en el cumplimiento de las obligaciones del deudor es la **infracción** de la obligación, cometida por el deudor al retrasar el cumplimiento de la prestación debida; es el retraso o incumplimiento **culpable** pero no lo es el **simple retraso**.

Según la doctrina científica y la jurisprudencia, los **requisitos de la «mora»** son:

- 1º. Su elemento objetivo es el retraso en el cumplimiento, retraso que ha de ser contrario a Derecho.
- 2º Retraso imputable al deudor, es decir, debido a su culpa. Se presume que el retraso es debido a culpa de deudor, salvo que éste pruebe lo contrario, art. 1.183 CC⁽⁵⁾.
- 3º La obligación ha de ser líquida y vencida, por tanto, exigible. La procedencia del abono de intereses tiene lugar en aquellos supuestos de deuda precisada.

(3) «Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriese en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y a falta de convenio, en el interés legal.»

(4) «Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o, siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y también de la misma calidad, si esta se hubiese designado.»

(5) «Siempre que la cosa se hubiese perdido en poder del deudor, se presumirá que la pérdida ocurrió por culpa y no por caso fortuito, salvo prueba en contrario y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1.096.»

4º Que el acreedor requiera al deudor para el cumplimiento de la obligación, art. 1.100 CC⁽⁶⁾, por vía judicial o extrajudicial (liquidación tributaria). No se requiere requerimiento cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente.

Los **efectos de la «mora»** son:

1º Imponer al deudor la obligación de indemnizar daños y perjuicios al acreedor, art.1.101 CC⁽⁷⁾. Si la obligación es dineraria, la indemnización es la obligación del pago de intereses, según el citado art. 1.108 CC.

2º Otro efecto es agravar la responsabilidad del deudor como se deduce del art. 1.096. párrafo 3 CC⁽⁸⁾. Los efectos de la mora terminan por el cumplimiento tardío de la obligación, lo que implica el cumplimiento de la prestación debida y, además, el resarcimiento de daños y perjuicios.

En el **ordenamiento mercantil**, en virtud del mandato del art. 50 del Código de Comercio (CCom)⁽⁹⁾, la regulación de la «mora» establecida en las reglas generales del Derecho común, será de aplicación a las obligaciones mercantiles en los casos no previstos en el CCom.

Por ello, en los **contratos mercantiles** de préstamo y bancarios, si el deudor demora el pago de su deuda una vez vencida, debe satisfacer, desde el día siguiente al vencimiento, el interés pactado para el caso, o el interés legal según el art. 316.1 de CC⁽¹⁰⁾. Por lo tanto, **el origen de los intereses de demora, como todos los gastos financieros, es el retraso del deudor en el cumplimiento de la obligación de restituir, que da lugar al pago de intereses**

(6) *«Incurren en mora los obligados a entregar alguna cosa desde que el acreedor las exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será necesaria la intimidación del deudor para que la mora exista: 1º Cuando la obligación o la ley lo declara así expresamente.»*

(7) *«Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad y los que de cualquier modo contravinieren y a tenor de aquellos.»*

(8) *«Si el obligado se constituye en mora, o se halla comprometido a entregar una misma cosa a dos o más personas diversas, serán de su cuenta los casos fortuitos hasta que se realice la entrega.»*

(9) *«Los contratos mercantiles, en todo lo relativo a sus requisitos, excepciones, interpretación y extinción y a la capacidad de los contratantes, se regirán en todo lo que no se halle expresamente establecido en este Código o en Leyes especiales, por las reglas generales del Derecho común.»*

(10) *«Los deudores que demoren el pago de sus deudas después de vencidas deben satisfacer desde el día siguiente al vencimiento el interés pactado para este caso y, en su defecto, el legal.»*



Destacados especialistas en materia tributaria exploran en esta obra diversos temas candentes y controvertidos relacionados con la imposición directa.

La obra ofrece un análisis riguroso y visión crítica sobre más de 40 temas seleccionados, relativos a los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sociedades y no residentes, tanto en su dimensión doméstica como internacional, actualizados con las últimas novedades normativas y jurisprudenciales que les afectan.

ISBN: 978-84-9954-833-3



ER-0280/2005



GA-2005/0100