



NOTICIAS Y NOVEDADES

Debido al momento económico que atraviesa nuestro país, con una inflación creciente, debido entre otras muchas cosas a la crisis energética, en los últimos meses se han sucedido apariciones de normas y leyes con la intención de atajar dicho problema.

En el presente boletín hemos querido incluir un breve análisis normativo de cuestiones que en nuestra opinión son relevantes y de constante actualidad.

Finalmente, como siempre, se incluyen resúmenes de doctrina y jurisprudencia relativos a consultas vinculantes y sentencias relevantes.

CONTENIDO

ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	2
ANÁLISIS NORMATIVO.....	10
DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.....	21
CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	24

ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

Normativa Estatal

A) Normativa Estatal

Orden HFP/534/2022 de 6 de junio

Se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

Resolución de 9 de junio de 2022 de la Dirección General de Tributos

Se interpretan criterios del Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público, aprobado por la Resolución de 25 de enero de 2018.

Ley 10/2022 de 14 de junio

Medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Resolución de 8 de junio de 2022 del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se modifica el plazo de ingreso en período voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

Resolución de 14 de junio de 2022 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

De organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación.

Resolución de 20 de junio de 2022 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se modifica la de 14 de junio de 2022, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación.

Real Decreto-ley 11/2022 de 25 de junio

Se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Ley 12/2022 de 30 de junio

Regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Orden HFP/603/2022 de 30 de junio

Se modifica la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Orden HFP/604/2022 de 30 de junio

Se modifica la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

Orden JUS/615/2022 de 30 de junio

Se aprueban los modelos de presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación.

Orden JUS/616/2022 de 30 de junio

Se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Ley 14/2022 de 8 de julio

Modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

Real Decreto-ley 13/2022 de 26 de julio

Se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad.

Orden HFP/823/2022 de 24 de agosto

Se aprueba el modelo 345 de "Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187 de "Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción."

Real Decreto 712/2022 de 30 de agosto

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Orden HFP/826/2022 de 30 de agosto

Se aprueba el modelo 587 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación" y el modelo A23 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias.

Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Castilla y León

Decreto-Ley 2/2022 de 23 de junio

Se adoptan medidas urgentes para la agilización de la gestión de los fondos europeos y el impulso de la actividad económica.

Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio

Se aprueba la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio

Se aprueban diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI.

Orden Foral 369/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de junio de 2022

Se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, y de las condiciones generales para su presentación telemática.

Orden Foral 340/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 8 de junio

Se aprueba el modelo 490 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y se determina la forma y procedimiento para su presentación.

Norma Foral 15/2022, de 29 de junio

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2022, de 14 de junio, para aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Norma Foral 16/2022, de 29 de junio

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2022, de 14 de junio, para aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI.

Orden Foral 434/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de julio

Se establece la modificación calendario de los ingresos fiscales domiciliados año 2022.

Orden Foral 466/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de julio

Se aprueba el procedimiento para solicitar la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas

medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 10/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto

Se adapta a la normativa tributaria de Álava diversas modificaciones introducidas por el Estado en varios Impuestos.

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 11/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto

Se aprueban medidas tributarias para hacer frente a la actual situación inflacionista.

Decreto Foral 36/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto

Se aprueba la modificación del Decreto Foral 40/2014, de Consejo de 1 de agosto.

Orden Foral 468/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 28 de julio de 2022

Se aprueban los modelos 202 y 222 de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades para aquellos contribuyentes sometidos a normativa común y de las condiciones generales para su presentación telemática.

Normativa Foral de Bizkaia

Orden Foral 619/2022 de 3 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1328/2021, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 369, «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

Orden Foral 622/2022 de 6 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria.

Orden Foral 633/2022 de 8 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas

constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

Orden Foral 656/2022 de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se establece la presentación mediante formulario web en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia del modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Norma Foral 3/2022, de 22 de junio

Se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Norma Foral 4/2022, de 22 de junio

Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Norma Foral 5/2022, de 22 de junio

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Orden Foral 655/2022, de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Orden Foral 674/2022, de 13 de julio del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 540/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos.

Orden Foral 687/2022, de 21 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se regula el procedimiento para solicitar la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Decreto Foral 91/2022, de 26 de julio de la Diputación Foral de Bizkaia

Se desarrollan determinados aspectos de la adhesión voluntaria al sistema BATUZ y se introducen ciertas modificaciones en diversos Reglamentos tributarios.

Norma Foral 8/2022, de 20 de julio

Se introducen determinadas modificaciones tributarias.

Orden Foral 702/2022, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se prorroga el aplazamiento excepcional de deudas tributarias previsto en el Decreto Foral Normativo 2/2022, de 5 de abril, de medidas tributarias urgentes derivadas de la crisis energética, a aquellas deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso en período voluntario finalice entre el 1 de agosto y el 25 de octubre de 2022.

Decreto Foral Normativo 4/2022, de 26 de julio

Se adaptan determinadas medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania.

Decreto Foral Normativo 5/2022, de 24 de agosto

Se adoptan medidas tributarias urgentes ante la evolución de la inflación.

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden Foral 316/2022, de 2 de junio

Se aprueba el modelo 490, «Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación», así como sus formas de presentación e ingreso.

Orden Foral 322/2022, de 9 de junio

Se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2021, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso.

Orden Foral 330/2022, de 14 de junio

Se regulan las especialidades en el cumplimiento del SII para contribuyentes sujetos a la obligación TicketBAI y otras formas especiales de envío de los ficheros TicketBAI en determinados supuestos excepcionales.

Orden Foral 339/2022, de 14 de junio

Se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Orden Foral 357/2022, de 6 de julio

Se modifica la Orden Foral 244/2022, de 3 de mayo, por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos.

Orden Foral 384/2022, de 21 de julio

Se regula el procedimiento para solicitar la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Orden Foral 392/2022, de 2 de agosto

Se modifica la Orden Foral 420/2021, de 20 de julio, por la que se aprueba el modelo 369 y se determina la forma y el procedimiento de presentación.

Decreto Foral-Norma 2/2022, de 30 de agosto

Se aprueban nuevas medidas tributarias urgentes para paliar los efectos derivados del alza de precios.

Normativa Foral de Navarra

Decreto Foral Legislativo 4/2022 de 5 de julio

Se adoptan y prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

ANÁLISIS NORMATIVO

Breves comentarios a la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo

Introducción

El pasado 1 de julio se aprobó la ley 12/2022, cuyo objetivo es revitalizar los fondos de pensiones de empleo que venían perdiendo peso respecto al total de fondos de pensiones y fomentar la potenciación de la previsión social complementaria de corte profesional, partiendo del desarrollo de los planes de pensiones de empleo, que se apoyan en la negociación colectiva sectorial, facilitando el acceso a colectivos que encontraban dificultades para acceder a los mismos.

Se trata de favorecer la existencia de fondos de pensiones de empleo de promoción pública, que tengan una dimensión suficiente para garantizar menores costes de gestión, una distribución diversificada de inversiones y, así, mejorar su rentabilidad, igualándolos con otras instituciones de inversión colectiva.

Independientemente de las modificaciones que esta ley introduce en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, nos centraremos en las modificaciones en la Ley del IRPF y en la del Impuesto sobre Sociedades.

Cambios en la Ley del IRPF (efectos a partir de 1 de enero de 2023)

Para la reducción de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, se deja el mismo límite, el menor importe de dos: el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio o 1.500 euros anuales.

Recordamos que en 2022 eso era la lo que establecía la ley pero, además, el último límite se incrementaba en 8.500 euros siempre que el incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador aportara lo mismo o menos que la empresa, de tal forma que, si la empresa aportara, por ejemplo, 2.000 euros, el trabajador podría reducir un máximo de 5.500 euros (2.000 de la contribución empresarial, 2.000 de la aportación del trabajador al plan de empleo y 1.500 de aportación individual). Incluso podría llegar a un máximo de 10.000 con una contribución de la empresa de 4.250 al plan de empleo, otro tanto del trabajador, y aportación individual de 1.500 euros.

En este límite de 8.500 euros es donde la nueva ley introduce algo más de flexibilidad para las aportaciones del trabajador -con rendimientos íntegros del trabajo de hasta 60.000 euros- al plan de empleo, según el cuadro siguiente (al que se han añadido las dos últimas columnas por nosotros):

Importe anual de la contribución empresa	Coficiente aportación trabajador	Ejemplo aportación empresa	Máximo aportación trabajador < 60.000€ de salario	Máxima reducción con aportación individual
Igual o inferior a 500 euros	2,5	500	1.250	3.250
Entre 500,01 y 1.000 euros	2	1.000	2.000	4.500
Entre 1.000.01 y 1.500 euros	1,5	1.500	2.250	5.250
Más de 1.500 euros	1	4.250	4.250	10.000

Cuando los ingresos íntegros del trabajo superen los 60.000 euros, las aportaciones del trabajador al plan de empleo no podrán superar las contribuciones del empresario.

Como ahora, las aportaciones de la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador, lo que se ha interpretado, en consulta DGT V 0299-22 que, si se trata de aportaciones empresariales en cumplimiento de convenio no se realizan por decisión del trabajador, pero, si se hacen en el marco de un programa de retribución flexible sí y, en este último caso, se considerarían efectuadas por el trabajador.

Por otra parte, se limita a 4.250 euros las aportaciones reducibles de los autónomos a planes de empleo simplificados (aparte de la reducción de 1.500 euros por aportaciones a planes individuales) o de aportaciones a planes de pensiones de empleo de los que sea promotor y participe -también a Mutualidades de las que sea mutualista o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que sea tomador y asegurado-.

Además, sigue existiendo un límite de 5.000 euros/año para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechos por la empresa.

Los límites financieros de las aportaciones y contribuciones son los mismos que los establecidos para las reducciones de la base imponible del IRPF.

Los contribuyentes que realicen actividades económicas podrán aplicar una deducción sobre las contribuciones a los sistemas de previsión social empresarial en los términos establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

Cambios en la ley del Impuesto sobre Sociedades

Se establece la posibilidad de que las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan deducirse el 10 por 100 de las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los sistemas de previsión de trabajadores con retribuciones brutas de hasta de 27.000 euros.

La deducción será del 10% por las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no sobrepasen el umbral de los 27.000 euros y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo por la parte proporcional de las mismas en la proporción que represente 27.000 euros respecto a la retribución del trabajador.

Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se puede deducir en los 15 ejercicios siguientes.

Otras modificaciones de esta ley

- Se establece una tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de modelos internos y parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, cuyo sujeto pasivo será la entidad aseguradora o reaseguradora a cuyo favor se solicite la autorización de uso de modelo interno o parámetro específico.
- Se modifica la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras para exonerar del mismo a las adquisiciones realizadas por Fondos de Pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o

Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro, así como su correspondiente identificación a efectos de la aplicación efectiva de dicha exención

- La norma añade dos nuevos vehículos de previsión social al texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones: Los fondos de pensiones de empleo de promoción pública y los planes de pensiones de empleo simplificados.
- Se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social para establecer una reducción de la cuota empresarial por contingencias comunes a la Seguridad Social respecto de los importes de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones de empleo.

Breves comentarios a la Ley 14/2022, que introduce modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Esta norma introduce las siguientes modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, con el objetivo de garantizar un efectivo control de dichos gases:

- El hecho imponible del impuesto deja de configurarse como la venta o entrega de los gases al consumidor final, pasando a gravar directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
- Como consecuencia de lo anterior, son contribuyentes del impuesto quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria. En los casos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases.
- El devengo del impuesto se producirá:
 - En los supuestos de fabricación, en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente.
 - En caso de importación, en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.
 - En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por las operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.
 - En caso de tenencia irregular de gases fluorados, en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular, salvo prueba en contrario.
- Se crea la figura del "almacenista de gases fluorados", que se puede beneficiar de un diferimiento en el devengo del impuesto al objeto de evitar el posible coste financiero al que debieran hacer frente quienes almacenan en determinadas cantidades los gases objeto del impuesto.
- No resultará gravada la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados que vayan a resultar utilizados fuera del territorio español, o que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición, o que vayan a ser usados en equipos militares o destinados a ser incorporados en los

buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo. Tampoco se gravará la importación o adquisición intracomunitaria de gases contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio tercero, siempre que no constituyan una expedición comercial.

○ Entrada en vigor:

- 1 de septiembre de 2022.
- Hasta el 31 de diciembre de 2023 estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre destinado a la fabricación de productos eléctricos.
- Hasta el 31 de diciembre de 2026 estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases que se destinen a ser utilizados en inhaladores dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos.

Retribuciones de los administradores societarios: un tema recurrente

Introducción

El año 2008 fue el pistoletazo de salida de un tema controvertido “la deducibilidad de las retribuciones de los administradores” que actualmente sigue generando incertidumbre, inseguridad jurídica e inquietud, tanto para las entidades mercantiles como para los asesores de estas que son quienes, en la mayoría de las ocasiones, informan sobre cómo han de tributar las retribuciones de estos cargos en virtud del marco jurídico legal, doctrinal y jurisprudencial existente en la materia.

En ocasiones, como la que abordamos, las dudas suscitadas, año tras año, vienen propiciadas por unas normas poco claras y por las diferentes interpretaciones de los Tribunales y de los distintos órganos de las Administraciones.

La cuestión que vamos a examinar en las siguientes líneas es si es o no deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, el gasto correspondiente a las retribuciones que satisfacen las empresas a los administradores, en especial las correspondientes a los que ejercen funciones de alta dirección en la compañía, las denominadas funciones ejecutivas. El conflicto gravita en torno a las legislaciones mercantil y tributaria, ya que ambas regulan la retribución de los administradores. Así, resulta que se puede pensar que, cualquier cambio o interpretación de la norma mercantil, pueda tener efectos tributarios.

Funciones y remuneración de los administradores de las sociedades

Un administrador que ejerce funciones deliberativas (la propias del cargo) puede también ejercer otras de carácter ejecutivo y, como no, laborales, no siendo raro que, además, cobre por todas ellas. Precisamente, cuando en una misma persona concurren algunas de las funciones anteriores, se produce una confusión entre la relación mercantil, que tiene con la sociedad por ser administrador, y la relación laboral por ejercer funciones directivas o por desempeñar un trabajo de carácter común.

El tema es pacífico si se remunera al administrador por ejercer funciones deliberativas, y dicha remuneración se realiza conforme a lo establecido en los Estatutos sociales, ya que la norma mercantil obliga a que se fije en las disposiciones estatutarias tal retribución. De no hacerse así, se entenderá que el cargo es gratuito, por lo que, si

se paga alguna contraprestación, el gasto no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades al calificarse de liberalidad, conforme a lo previsto en la ley del impuesto.

Mayores problemas se han suscitado respecto a las remuneraciones percibidas por el administrador por desempeñar en la entidad un trabajo común pues, aunque la norma es clara al respecto, admitiendo dicha deducibilidad, la Administración lo ha puesto en ciertas ocasiones en tela de juicio. El gasto debe ser plenamente deducible, como lo es el de cualquier otro trabajador, y lo mismo podríamos decir si cobra por prestar servicios profesionales. Esto está refrendado por múltiples consultas y por la jurisprudencia, recientemente por las sentencias del Tribunal Supremo, de 6 y de 11 de julio de 2022, que comentaremos en el último de los apartados. Incluso si el administrador es socio, puede percibir por tal condición dividendos dinerarios o en especie, y esto también es pacífico en el sentido de que, por tratarse de una retribución de los fondos propios, no se puede deducir según el tenor literal de la ley del impuesto.

La polémica se suscita cuando el administrador cobra por ejercer funciones ejecutivas, teniendo un contrato de alta dirección, como puede ser el de presidente, vicepresidente, consejero delegado o gerente, y esa remuneración no está determinada en los Estatutos de la empresa.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 17 de julio de 2020, se ha pronunciado sobre este tema tanto con la normativa tributaria anterior a 2015 como con la vigente, por lo que ya conocemos el criterio que seguirá la Administración con las actuales reglas de juego. No obstante, recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de febrero de 2021, desdice el argumento administrativo para no aceptar el gasto como deducible, por lo ya tenemos un criterio jurisprudencial para defender la deducción del gasto cuando la remuneración por ejercer funciones ejecutivas no consta en los Estatutos de la empresa.

Pero antes de entrar a analizar esta Resolución y la Jurisprudencia relacionada, vamos a comenzar repasando, a vuelo de pájaro, los hitos más importantes que se han producido en este tema tan polémico.

Sentencia Mahou y las teorías del vínculo y del milímetro

Hace casi ya 15 años que el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de noviembre de 2008, conocida en el mundo tributario como el caso Mahou, consideró que, para que sean deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones de los altos directivos que a su vez son administradores, han de estar determinadas en los Estatutos sociales, por aplicación de la denominada "teoría del vínculo". Pero además de estar prevista la retribución en los Estatutos, en ellos se debe recoger con certeza la cuantía o la forma de determinarla, siendo este criterio el que se conoce como la "teoría del milímetro". Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, por ejemplo, en Resolución 06112/2015, de 5 de julio, se alinea con estos criterios jurisprudenciales, postura que mantendrá con la ley 43/1995 y su posterior Real Decreto Legislativo 4/2004.

A este respecto hay que tener en cuenta, por un lado, que en la sentencia Mahou se enjuiciaba un caso bajo el paraguas de la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 13 apartado ñ) establecía la deducción de la participación de los administradores en los beneficios, siempre que sea obligatoria por precepto estatutario o esté acordada por el órgano competente. Por otro lado, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 130, establecía que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos.

La teoría del vínculo

Establece que las funciones de las personas que desempeñan cargos de alta dirección son esencialmente las mismas que las propias de los administradores. Esta interpretación supone la primacía del vínculo mercantil sobre el vínculo laboral que mantiene un alto directivo con la compañía. En consecuencia, desde un punto de vista mercantil, la retribución de los cargos de alta dirección que también son administradores, debe de preverse en los Estatutos y, en caso contrario, se estará incumpliendo la normativa mercantil y, por ende, esas retribuciones no podrán deducirse.

La teoría del milímetro

Para que las retribuciones de los administradores sean fiscalmente deducibles no basta con que figuren en los Estatutos, sino que deben ser fijadas con certeza. Es decir, los estatutos tienen que precisar el concreto sistema retributivo, por lo que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la Junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. Matiza el Tribunal que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios, el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.

La Dirección General de Tributos, en un principio, desactivó la teoría del milímetro emitiendo un informe en el que matizaba que el gasto sería fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, vigente la ley 43/1995, cuando los Estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, por ejemplo, en Resolución de 9 de abril de 2019, sigue manteniendo el criterio del Tribunal Supremo de manera estricta, entendiendo que, para que el gasto del administrador por ejercer funciones ejecutivas sea fiscalmente deducible, no basta con que conste en Estatutos, sino que la retribución ha de establecerse con certeza. Ello requiere que los Estatutos precisen el concreto sistema retributivo y, así, en el supuesto de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad, ha de determinarse perfectamente el porcentaje, sin que baste con fijar un límite máximo de esa participación.

Ahora bien, en el supuesto de que se estipule una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de accionistas, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente al ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

Efecto colateral de la Sentencia Mahou en la exención de participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y en la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como sabemos, para que se produzca la reducción del 95 por 100 en el valor de las participaciones de una sociedad, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es preciso que se cumplan ciertos requisitos, como que las participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Para esto último, entre otros requisitos, es necesario que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

Precisamente, el cumplimiento de este último requisito es lo que algunas Comunidades Autónomas cuestionaron a raíz de la sentencia Mahou, entendiendo que, si una persona está ejerciendo el cargo de administrador, percibiendo por ello una remuneración, sin que los estatutos recojan las previsiones exigidas por la norma mercantil y por la jurisprudencia, no se cumple dicho requisito y, por tanto, no se tiene derecho a la reducción.

El criterio de la Dirección General de Tributos en este aspecto podría resumirse en lo expresado a través de la Consulta V2372-10 y en el Informe que emitió a solicitud de la Consellería de Facenda de la Comunidad de Galicia: lo tributario es un compartimento estanco respecto al resto del ordenamiento jurídico, incluido el mercantil; si se acredita que efectivamente y de forma objetiva concurren los requisitos legales para el beneficio tributario –cargo, dirección efectiva y remuneración suficiente–, este habrá de reconocerse; sería posible considerar a estos efectos la suma de las retribuciones percibidas como administrador y por un trabajo de alta dirección, independientemente de que esta situación sea admitida o no por la legislación laboral y por la legislación mercantil, siempre que se cumplan los requisitos materiales.

Modificación de la norma tributaria y mercantil

La vigente ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a partir de 2015, contiene dos artículos que traemos a colación. Por un lado, el 15.e) que considera no deducibles las liberalidades, dejando fuera de este concepto a las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Por otro lado, el apartado f) del mismo artículo establece la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Asimismo, la Ley de Sociedades de Capital fue modificada por la Ley 31/2014. Por un lado, el artículo 217 establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los Estatutos sociales establezcan lo contrario. Por otro lado, el artículo 249 determina que, cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración.

Interpretaciones con la normativa actual

La duda que se sigue planteando es si, desde el punto de vista mercantil, la reserva estatutaria del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital resulta de aplicación también a las retribuciones que los administradores perciben por ejercer las funciones ejecutivas del artículo 249.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de febrero de 2018, interpretando la norma mercantil, considera que los Estatutos sociales deben establecer si el cargo de los administradores, “en su condición de tales”, es remunerado o no y el sistema de remuneración. Esto sirve tanto para la retribución de los consejeros con funciones deliberativas como para los que tengan funciones ejecutivas. El importe que se abone por el desempeño de funciones ejecutivas debe estar incluido, junto con las retribuciones percibidas por funciones deliberativas, dentro del importe máximo anual establecido por la Junta, y permanece vigente mientras no se modifique por esta.

Además, cuando a un miembro del Consejo se le nombre consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas, habrá de formalizarse el correspondiente contrato con la sociedad, que deberá ser aprobado por el Consejo, pero ahora, obviamente, previa regulación estatutaria y dentro de los límites máximos establecidos por la Junta General. Esta Sentencia se refiere únicamente a sociedades no cotizadas y con Consejo de Administración.

Esta interpretación no fue compartida por la Dirección General de Registros y del Notariado que consideró que, cuando la norma dice “en su condición de tales”, se refiere a la condición de administradores con funciones

deliberativas (art. 217), por lo que la retribución de los consejeros ejecutivos no tiene que preverse en Estatutos, sino que se puede establecer solo por el Consejo de Administración si se recoge en un contrato suscrito por dicho Consejo con el administrador o los administradores a los que se les encomendaran esas funciones (art. 249).

Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020

Y llegamos a la Resolución que analiza la situación tanto con la ley anterior como con la actual normativa mercantil y tributaria. Adelantamos que el criterio de este órgano administrativo, tanto con la anterior como con la actual normativa, es que la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores exige inexcusablemente que las mismas cumplan la normativa mercantil, esto es, que debe constar en los Estatutos que los cargos de los administradores y de los consejeros con funciones ejecutivas puedan ser retribuidos y que se determinen dichas retribuciones, es decir, se vuelve a la teoría del vínculo y a la del milímetro pero, como veremos, con un argumento distinto al mantenido hasta ahora.

Situación anterior a 2015

En primer lugar, el Tribunal hace suya la teoría del vínculo. Establece que si el administrador, cuyo cargo es gratuito, percibe cantidades de la entidad cuando realiza funciones de dirección o gerencia, como la relación que predomina y absorbe a la otra es la mercantil, el gasto no es fiscalmente deducible, al tratarse de una liberalidad.

En segundo lugar, cita reiterada jurisprudencia que establece la no deducibilidad de los gastos efectuados contraviniendo el ordenamiento jurídico. Es decir, para que un gasto contable sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades no debe ser un gasto contrario al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil al ser ilícitos, aunque correspondan al ejercicio, además de las funciones deliberativas, por las ejecutivas derivadas de sus contratos de alta dirección. La normativa anterior a 2015 no contenía ningún artículo específico que negara la deducibilidad de los gastos ilícitos. Es la jurisprudencia la que ha establecido que la cuestión no se centra en la necesidad del gasto sino en su legalidad. En concreto, para el Alto Tribunal no pueden ser deducibles los gastos contables contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil.

Situación a partir de 2015

Como ya apuntamos, el primer cambio se produjo en el ámbito tributario, porque el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue derogado y sustituido por la Ley actual, que trajo una importante novedad en este tema: no se consideran liberalidades y, por tanto, son gastos fiscalmente deducibles, las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad.

El Tribunal Central, con la vigente normativa tributaria, considera deducible tanto lo que cobra un administrador por trabajar en la entidad como lo percibido por ejercer funciones de alta dirección, al no tratarse de liberalidades. Sin embargo, matiza que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto; algo que, además, la propia ley ha venido a recoger así expresamente, precisamente cuando, en su artículo 15.f), considera no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Lo anterior lo vincula con la modificación de la norma mercantil, trayendo a colación la interpretación del Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de febrero de 2018, que establece que la relación entre los artículos 217 y 249 de la actual Ley de Sociedades de Capital no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de los consejeros delegados y de los consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la Junta General.

En definitiva, si los Estatutos sociales determinan que los cargos de los administradores son gratuitos, las retribuciones que estos perciban por ejercer funciones ejecutivas no son fiscalmente deducibles porque son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, por contravenir la norma mercantil.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021

El criterio del Tribunal Económico-Administrativo, analizado en el punto anterior, puede haber quedado superado por el Tribunal Supremo que, en sentencia de 8 de febrero de 2021, recurso de casación 3071/2019, tras analizar la cuestión de la deducibilidad de los intereses de demora, ha afirmado que el concepto de gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico se debe interpretar de forma restrictiva porque, en su opinión esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones. En concreto los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad.

La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares.

Como ha quedado puesto de manifiesto, ya tenemos un argumento jurisprudencial con el que luchar en la vía administrativa para probar la deducibilidad del gasto por retribución al administrador que ejercer funciones ejecutivas.

Crítica al criterio administrativo

Como ya hemos dicho, el legislador del Impuesto sobre Sociedades pretendió desactivar desde el 2015 la teoría del vínculo, al excluir del concepto de liberalidades las retribuciones de los administradores "por el desempeño de funciones de alta dirección", literalmente, por lo que debería ser deducible el gasto de las retribuciones de los administradores cuando cobran por ejercer funciones ejecutivas, aunque el cargo sea gratuito según los Estatutos de la entidad.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, dando una vuelta de tuerca al asunto, vuelve a negar la deducción cuando el cargo es gratuito porque sería un gasto que proviene de una actuación contraria al ordenamiento jurídico y, por tanto, no deducible. El nuevo argumento, para llegar a la misma conclusión, lo funda en la interpretación que hace de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 y en la regulación, a partir de 2015, en el Impuesto sobre Sociedades que no admite la deducción de los gastos que provengan de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En nuestra opinión solo existe, hasta el momento, una única sentencia del Tribunal Supremo, y se refiere a la norma mercantil, por lo que en puridad no puede hablarse de jurisprudencia en el sentido que exige el art. 1.6 del Código Civil (la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo). En lo tributario sí existe jurisprudencia reiterada declarando la no deducibilidad de estas retribuciones cuando el cargo es gratuito, pero se refiere a la normativa anterior a la ley 27/2014, por

lo que es aplicable, en principio, solo a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, a ejercicios iniciados en 2014 y anteriores.

Otro argumento es que el actual párrafo del artículo 15.e) de la ley del Impuesto, el que no considera liberalidades a las remuneraciones de los administradores por ejercer funciones ejecutivas, es norma especial y, por lo tanto, debe de primar sobre el apartado f) del mismo artículo, que es el que no permite deducir los gastos contrarios al ordenamiento jurídico, que es norma general.

Y ya con la sentencia citada del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021 sobre la deducibilidad de los intereses de demora, debería de zanjarse la polémica a la deducibilidad del gasto.

Asimetría entre la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades y el rendimiento de trabajo en el Impuesto sobre la renta del administrador

Hay que recordar que el artículo 17.e) de la ley del Impuesto sobre la Renta, califica a las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, como rendimientos del trabajo.

De tal manera que se produce una asimetría, querida por el legislador, porque, aunque el gasto de la retribución no sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades, el administrador persona física sí deberá de integrar dicha cuantía como un rendimiento del trabajo en su Impuesto sobre la Renta, tributando al tipo marginal que le corresponda, produciéndose, de esta manera, una sobreimposición y un enriquecimiento injusto para la Administración, aunque este argumento ha sido reiteradamente rechazado por el Alto Tribunal, y así lo expone el Tribunal Económico-Administrativo en la mencionada resolución.

Últimos criterios jurisprudenciales y administrativos

Una vuelta de tuerca: la retribución consentida por los socios se considera deducible

La Audiencia Nacional, sentencia nº 703/2018, de 16 de febrero de 2022, analiza el caso de una Junta General en la que los asistentes aprueban la retribución de los administradores durante los ejercicios 2011 a 2013. No obstante, los socios minoritarios entienden que dichas retribuciones lesionan sus intereses legítimos, y proceden a impugnar las retribuciones percibidas durante 2011. El juez de lo mercantil declara nulos los acuerdos de dicho año, pasando a ser gastos no deducibles por ser tales retribuciones contrarias al ordenamiento jurídico (Artículo 15.f) de la ley del Impuesto). La Administración considera que tampoco son deducibles las retribuciones de los ejercicios no impugnados por los socios minoritarios, es decir las correspondientes a 2012 y 2013.

El Tribunal aclara que, como los socios minoritarios no impugnaron los acuerdos tomados respecto a los años 2012 y 2013, los gastos correspondientes a dichas retribuciones son deducibles pues la posible ilegalidad del acuerdo sobre la retribución quedó convalidado o subsanado por la inactividad de los legitimados para la impugnación.

Determina que la Administración puede declarar a efectos meramente fiscales la nulidad del acuerdo, si el mismo es contrario al orden público, y el concepto de contrario al orden público debe aplicarse de forma restrictiva, no pudiéndose equiparar con todo pacto que contravenga la ley. Y es que, una vez transcurrido un año desde la adopción de un acuerdo societario, este resulta convalidado, sin que la Administración tributaria pueda adoptar un papel que le corresponde a quienes componen el capital social.

Deducibilidad del gasto del socio que presta servicios a su sociedad

En dos sentencias recientes del Tribunal Supremo, 6 de julio de 2022 y 11 de julio, se admite que las empresas puedan deducir como gasto las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador. Aclara que lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial.

La Administración opinaba que esas cantidades no eran deducibles por ser liberalidades al no ser obligatorias. El Tribunal manifiesta que la Administración carece de facultades para calificar un determinado acto o negocio de forma libérrima, sino que, como presupuesto de su actuación tributaria posterior, habrá de ser cuidadosa a la hora de elegir y de aplicar los mecanismos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición, porque lo que está en juego es el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Considera que en casos como el que nos ocupa, evidentemente, nadie puede pretender que, quien realice la actividad o preste el servicio se desprenda o abstraiga de su condición de socio, accionista o participe, razón por la que, el acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o participe de quien la realiza.

Deducibilidad de la retribución que no fue aprobada por la Junta

La Administración entiende que la relación que une a los administradores perceptores de las remuneraciones con la empresa es de alta dirección, siendo subsumible esta en la relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo y que, además, la ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas, para aprobar tales retribuciones, comporta un evidente incumplimiento.

El Tribunal Supremo, Auto 6442/2021, de 29 de junio de 2022 admite recurso de casación que tendrá que determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Conclusiones

Desactivada la teoría del vínculo a partir de 2015 por la normativa fiscal, vuelve la incertidumbre sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores por ejercer funciones ejecutivas. El criterio del órgano económico-administrativo, con un argumento diferente, vuelve a negar la deducción cuando los estatutos sociales omiten la remuneración del cargo de administrador. En estos casos sería un gasto que proviene de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Sin embargo, este argumento puede que haya sido superado recientemente por el Alto Tribunal que desdice el criterio administrativo, al establecer que los gastos contrarios al ordenamiento jurídico son los que son ilícitos en sí mismos como pueden ser los sobornos, por lo que ya debería de zanjarse la polémica sobre la deducibilidad del gasto.

En base a este último criterio la remuneración que perciban los administradores por ejercer funciones ejecutivas sería gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con independencia de si la misma figura o no en los estatutos. Recordamos que ya la DGT, entre otras en consulta número V1788-17, interpretaba que, aunque los Estatutos no determinaran lo que cobra un administrador por funciones ejecutivas, sería gasto deducible si, por supuesto, está contabilizado, justificado y correlacionado con los ingresos.

No obstante, para no tener problemas podríamos asumir que tenemos que incluir en los Estatutos de las sociedades el carácter remunerado del cargo de administrador, fijar la cuantía máxima de las retribuciones, incluyendo las que perciban por el ejercicio de funciones ejecutivas, por la Junta General, y formalizar el correspondiente contrato entre estos administradores-altos directivos con la sociedad, contrato que habrá de ser aprobado por el Consejo en los términos que establece la normativa mercantil.

Más tranquilidad nos produce el criterio del Supremo que establece que las empresas pueden deducir como gasto las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador, porque lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial, tal y como establece la ley del Impuesto, en el artículo 15 apartado e) al regular que no son liberalidades y, por lo tanto, el gasto es deducible, las retribuciones percibidas por los administradores derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Finalmente, habrá que estar atentos, por un lado, a cómo evoluciona la jurisprudencia cuando interpreta que, aprobada en Junta de accionistas las retribuciones de los administradores, aunque las mismas sean contrarias al derecho mercantil, el gasto deviene en deducible al ser consentido por los socios por no haber sido impugnado el acuerdo en tiempo y forma y, por otro lado, habrá que estar atentos al criterio que establecerá el Supremo respecto a las empresas con socio único sobre si es deducible la retribución que percibe aunque no hubiera sido aprobada en Junta.

DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Imposibilidad de rectificar una declaración, del Impuesto sobre Sociedades, ya presentada para aplicar la deducción por I+D+i si corresponde a un ejercicio ya prescrito

Una entidad quiere aplicar la deducción por I+D+i generada en los períodos impositivos 2010 a 2018, que no fueron objeto de declaración en los períodos impositivos correspondientes a su generación.

Hasta ahora, la Dirección General de Tributos venía admitiendo la posibilidad de consignar en la autoliquidación del Impuesto las deducciones por I+D+i generadas en períodos anteriores, aunque no hubieran sido objeto de inclusión en las autoliquidaciones de los períodos impositivos en que se generaron, siempre que no hubiera finalizado el plazo máximo que establece la norma para aplicar las deducciones empresariales, que es de 15 o de 18 años, en este último caso si se trata de deducciones por I+D+i.

Ahora, el Centro Directivo, siguiendo la línea argumental del Tribunal Económico-Administrativo Central - Resolución de 23 de marzo de 2022- y del Tribunal Supremo -Sentencia de 22 de julio de 2021-, admite la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, pero dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos. En definitiva, a partir de ahora no se podrán incluir en la autoliquidación del Impuesto de un período impositivo no prescrito, ex novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo que ya esté prescrito.

[DGT V1511-22, de 24 de junio de 2022](#)

Exigibilidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando a la fecha de la sentencia, que declaró inconstitucional el cálculo de la base imponible, aún no se había satisfecho la deuda por estar pendiente de cobro

Un contribuyente presenta el 11 de marzo de 2021 la autoliquidación del Impuesto solicitando fraccionamiento del pago de la deuda tributaria. El Ayuntamiento, el 23 de junio de 2021, concede el fraccionamiento para satisfacer la deuda en 8 pagos trimestrales desde el 5 de octubre de 2021 hasta el 5 de julio de 2023. A fecha de dictarse la sentencia del Tribunal Constitucional, 26 de octubre de 2021, que declaró inconstitucional el articulado de la anterior norma sobre la determinación de la base imponible, se encontraba pendiente de cobro la totalidad del impuesto en período voluntario.

La Dirección General de Tributos interpreta que, como no consta que el contribuyente hubiera presentado ninguna solicitud de rectificación de la autoliquidación con anterioridad a la fecha de la sentencia citada, no puede considerarse la obligación tributaria del consultante como una situación susceptible de ser revisada con fundamento en dicha sentencia. En consecuencia, la deuda tributaria del Impuesto resulta plenamente exigible, debiendo procederse a su ingreso en los plazos otorgados en el fraccionamiento concedido.

Recuerda que, tanto el aplazamiento como el fraccionamiento de pago, constituyen un diferimiento del pago de la deuda tributaria concedido por la Administración tributaria a solicitud del sujeto pasivo cuando aprecie que su situación económico-financiera le impide, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. La finalidad del aplazamiento o del fraccionamiento solo es facilitar el pago cuando transitoriamente no pueda realizarse.

[DGT V0009-22, de 27 de mayo de 2022](#)

La notificación por un agente tributario en los días de cortesía es válida si está justificada por razones de eficacia

Los procedimientos de inspección se deben realizar en el plazo máximo regulado en la Ley General Tributaria, 18 meses con carácter general. El referido plazo se computa desde la notificación del inicio de las actuaciones hasta que se entiende notificado el acto administrativo resultante, esto es, la liquidación. Una de las consecuencias de que se exceda dicho plazo es que las actuaciones no habrán interrumpido la prescripción de los tributos revisados en el procedimiento.

En esta Resolución se analiza un procedimiento de inspección frente a una entidad obligada a recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos, a la que se comunicó la liquidación de forma presencial (mediante agente tributario). Esta notificación se realizó dentro de los "días de cortesía". Los denominados "días de cortesía" son aquellos que pueden señalar los obligados tributarios que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada, durante los cuales no se podrán poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

El obligado tributario sostiene que, por este motivo, la fecha de finalización de las actuaciones no puede ser la de la notificación mediante el agente tributario. El Tribunal concluye que la notificación efectuada a través de agente tributario es válida porque la Ley General Tributaria establece que la Administración puede acudir a la notificación no electrónica por razones de eficacia de la actuación administrativa, en aquellos casos en que el uso de la vía electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación de la Hacienda Pública.

[TEAC, Resolución nº 4282/2019, de 18 de mayo de 2022](#)

Posibilidad o no de aplicar, en el IRPF, la exención por reinversión en vivienda habitual en casos de separación cuando el cónyuge que quiere aplicar la exención lleva más de dos años sin habitarla

Por un lado, la normativa establece que el cónyuge separado judicialmente puede seguir beneficiándose de la deducción por vivienda habitual, siempre que, de la que se marche e invierta, hubiera sido su residencia habitual hasta su marcha, y lo siga siendo para el otro progenitor y los hijos comunes. Por otro lado, la norma entiende que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

En esta ocasión, un contribuyente presenta la autoliquidación aplicándose la exención de la ganancia patrimonial derivada de la venta de vivienda habitual en la que residió con su familia hasta su divorcio y que después, hasta la venta, había sido el domicilio habitual de su ex esposa e hijos menores. La Administración considera incorrecta la exención aplicada al considerar que la vivienda habitual había perdido tal condición debido al divorcio del contribuyente, que tuvo lugar doce años antes de la venta.

La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

[Tribunal Supremo, Auto nº 7851/2021, de 15dw junio de 2022](#)

La ganancia obtenida, en el IRPF, por la concesión de una opción de compra sobre un inmueble tributa en la base del ahorro

La cuestión es si la ganancia patrimonial que se produce por la concesión de una opción de compra sobre un inmueble debe de integrarse en la base imponible general, como considera la Administración o, por el contrario, debe formar parte de la base imponible del ahorro, como sostiene el recurrente.

Este Tribunal, en anteriores sentencias, por ejemplo, [de 18 de mayo de 2020](#), interpretaba que la ganancia patrimonial, generada por la concesión de una opción de compra, debía de integrarse en la base general. La justificación, aplicando la normativa anterior del Impuesto, era que la ganancia obtenida por la percepción de una prima a cambio del ejercicio de la opción de compra no era susceptible de integrarse en la entonces llamada parte especial de la renta del periodo impositivo, puesto que no se trataba de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

Ahora, con la normativa en vigor, el Tribunal actualiza su criterio y determina que la ganancia patrimonial, puesta de manifiesto con ocasión de la percepción de la prima satisfecha por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, debe de integrarse en la renta del ahorro, por implicar una transmisión fundada en la tradición, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.

[Tribunal Supremo, sentencia nº 803/2022, de 21 de junio de 2022](#)

CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Septiembre

L	M	X	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	<u>20</u>	21	22	23	24	25
26	27	28	29	<u>30</u>		

○ Hasta el 20 de septiembre

- Renta y Sociedades
- IVA
- Impuesto sobre las Primas de Seguros
- Impuestos Especiales de Fabricación
- Impuesto Especial sobre la Electricidad
- Impuestos Medioambientales
- Impuesto sobre las Transacciones Financieras

○ Hasta el 30 de septiembre

- IVA

Hecmar Rioja Asesores, SLP



Avenida de Portugal 7 - 5º
Logroño 26001



941 20 71 18



jcabrito@economistas.org

mcabrito@economistas.org

m.somalogarcia@icar.es

