

**TOMARIAL**

# **BOLETIN FISCAL**

**OCTUBRE 2020**



El TEAC establece un criterio restrictivo en la deducción de las retribuciones de administradores



Determinados plazos del IRPF se ven alterados por la normativa relacionada con la Covid-19

<b>I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS</b>	<b>5</b>
A) Normativa Estatal	5
B) Normativa Autonómica	8
C) Normativa Foral del País Vasco	10
D) Normativa Foral de Navarra	19
<b>II. ANÁLISIS NORMATIVO</b>	<b>21</b>
A) Criterio administrativo para la aplicación de la reducción de empresas familiares en pactos sucesorios	21
B) La deducibilidad de las retribuciones de los administradores societarios: un tema recurrente	
<b>III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA</b>	<b>32</b>
<b>IV. NOTICIAS DE PRENSA</b>	<b>35</b>
<b>V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE</b>	<b>38</b>

## **I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS**

### **A) Normativa Estatal**

#### **Orden HAC/565/2020 de 12 de junio**

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2019, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

#### **BOE 26 de junio de 2020**

#### **Orden HAC/566/2020 de 12 de junio**

Se modifica la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

#### **BOE 26 de junio de 2020**

#### **Real Decreto-ley 25/2020 de 3 de julio**

Se aprueban medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo.

#### **BOE 6 de julio de 2020**

#### **Resolución de 1 de julio de 2020, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se habilitan trámites y actuaciones a través del canal telefónico, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (sistema cl@ve pin).

#### **BOE 7 de julio de 2020**

## **Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio**

Se aprueban medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda.

## **BOE 8 de julio de 2020**

## **Orden HAC/626/2020 de 6 de julio**

Se modifica la Orden HAC/1271/2019, de 9 de diciembre, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre marcas fiscales previstas para bebidas derivadas.

## **BOE 9 de julio de 2020**

## **Protocolo entre el Reino de España y la República de la India hecho en Nueva Delhi el 26 de octubre de 2012**

Se modifica el Convenio y el Protocolo entre el Reino de España y la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmados en Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993.

## **BOE 9 de julio de 2020**

## **Resolución de 21 de julio de 2020 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de inscripción de operadores en el Registro especial de operadores de embarcaciones neumáticas y semirrígidas de alta velocidad y de la solicitud de autorización de uso de embarcación neumática y semirrígida de alta velocidad y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros.

## **BOE 24 de julio de 2020**

### **Resolución de 15 de julio de 2020 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se modifica la de 19 de marzo de 2020, por la que se establecen las condiciones para la tramitación y contestación en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los requerimientos de información a que se refiere el artículo 97.5 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dirigidos a entidades de crédito y referidos a bienes inmuebles.

## **BOE 24 de julio de 2020**

### **Real Decreto-ley 27/2020 de 4 de agosto**

De medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales.

## **BOE 5 de agosto de 2020**

### **Orden HAC/785/2020 de 21 de julio**

Se modifican la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## **BOE 12 de agosto de 2020**

### **B) Normativa Autonómica**

#### **Comunidad Autónoma de Aragón**

##### **Ley 1/2020 de 9 de julio**

Se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón.

## **BOA de 17 de julio de 2020**

#### **Comunidad Autónoma de Canarias**

##### **Orden de 26 de junio de 2020**

Se regulan medidas tributarias derivadas de la extinción del estado de alarma.

##### **BOC de 30 de junio de 2020**

##### **Decreto ley 13/2020 de 30 de julio**

Se prorroga la vigencia del artículo único del Decreto ley 8/2020, de 23 de abril, de establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la

importación o entrega de determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 y se modifica el apartado 2 del citado artículo.

## **BOC de 31 de julio de 2020**

### **Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha**

#### **Orden 94/2020, de 1 de julio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas**

Se modifica la Orden 43/2020, de 31 de marzo, por la que se adoptan medidas excepcionales en el ámbito de la gestión tributaria de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

## **DOCM de 2 de julio de 2020**

### **Comunidad Autónoma de Madrid**

#### **Orden de 24 de junio de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública**

Se deja sin efectos la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.

## **BOCM de 1 de julio de 2020**

### **Región de Murcia**

#### **Ley 1/2020 de 23 de abril**

Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2020.

## **BOE de 11 de agosto de 2020**



**C) Normativa Foral del País Vasco**

**Normativa Foral de Álava**

**Norma Foral 6/2020, de 20 de mayo**

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2020, de 21 de abril, para aprobar medidas urgentes en el Impuesto sobre Valor Añadido, en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para hacer frente al impacto económico del COVID-19.

**BOTHA de 1 de junio de 2020**

**Orden Foral 240/2020, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 27 de mayo**

Se aprueba la modificación calendario de los ingresos fiscales domiciliados año 2020.

**BOTHA de 5 de junio de 2020**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio**

Se aprueban las medidas urgentes relacionadas con la COVID-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**BOTHA de 8 de junio de 2020**

**Norma Foral 7/2020, de 27 de mayo**

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, de 12 de mayo, para aprobar la adopción de nuevas medidas tributarias relacionadas con el COVID-19.

### **BOTHA de 8 de junio de 2020**

#### **Orden Foral 224/2020, de 22 de mayo**

Se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

### **BOTHA de 8 de junio de 2020**

#### **Orden Foral 290/2020, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de junio**

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 2019, y de las condiciones generales para su presentación telemática.

### **BOTHA de 22 de junio de 2020**

#### **Norma Foral 9/2020, de 17 de junio**

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, de 2 de junio, para aprobar medidas urgentes relacionadas con la COVID-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **BOTHA de 26 de junio de 2020**

#### **Decreto Foral 20/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de junio**

Se aprueba la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.

### **BOTHA de 26 de junio de 2020**

### **Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020**

Se aprueban medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19.

### **BOTHA de 1 de julio de 2020**

### **Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de julio**

Se aprueba la modificación de la Norma Foral General Tributaria, en relación al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, con referencia a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación e información.

### **BOTHA de 22 de julio de 2020**

### **Orden Foral 334/2020, de 8 de julio**

Se modifica la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre, de aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación

### **BOTHA de 22 de julio de 2020**

### **Orden Foral 351/2020, de 10 de julio**

Se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos.

## **BOTHA de 22 de julio de 2020**

### **Norma Foral 11/2020, de 15 de julio**

Se convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020, para aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19.

## **BOTHA de 24 de julio de 2020**

### **Decreto Foral 27/2020, de 4 de agosto**

Se aprueba la regulación de las notificaciones por personación del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava relacionadas con la aplicación de los tributos y los procedimientos Tributarios.

## **BOTHA de 12 de agosto de 2020**

### **Normativa Foral de Bizkaia**

#### **Orden Foral 1031/2020, de 29 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se extiende el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quienes no se encuentran obligados a su presentación telemática, como consecuencia de las restricciones derivadas de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19.

## **BOB de 1 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1074/2020, de 5 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación queden temporalmente suspendidos en su efectividad como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19.

**BOB de 10 de junio de 2020**

### **Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio**

Medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.

**BOB de 17 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1106/2020, de 11 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica.

**BOB de 18 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1128/2020, de 16 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 2019.

**BOB de 18 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1137/2020, de 17 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se acuerda la no exigencia de determinadas obligaciones tributarias accesorias a las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades y a las acogidas al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos que aplicaron improcedentemente la ampliación del plazo de presentación de declaraciones y de autoliquidaciones regulada en la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

**BOB de 22 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1138/2020, de 17 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento de deudas previamente aplazadas cuyos aplazamientos han perdido eficacia en más de una ocasión.

**BOB de 22 de junio de 2020**

### **Orden Foral 1155/2020, de 19 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 General Tributaria, de 10 de junio.

**BOB de 29 de junio de 2020**

### **Decreto Foral Normativo 8/2020, de 30 de junio**

Se corrigen los errores del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.

**BOB de 1 de julio de 2020**

### **Orden Foral 1155/2020, de 19 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. (Corrección de errores).

**BOB de 7 de julio de 2020**

### **Norma Foral 5/2020, de 15 de julio**

Se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

**BOB de 27 de julio de 2020**

### **Norma Foral 6/2020, de 15 de julio**

Se transpone la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea y de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

**BOB de 27 de julio de 2020**

**Orden Foral 1355/2020, de 27 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 sobre marcas fiscales previstas para cigarrillos y picadura para liar, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

**BOB de 6 de agosto de 2020**

**Orden Foral 1356/2020, de 27 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre marcas fiscales previstas para bebidas derivadas.

**BOB de 6 de agosto de 2020**

**Orden Foral 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se establecen los requisitos y el procedimiento a cumplimentar para la declaración de prioritarias de las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la COVID-19 desarrolladas en el año 2020.

**BOB de 10 de agosto de 2020**

**Decreto Foral Normativo 9/2020, de 25 de agosto**

Régimen Fiscal de la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020» y de medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19.

**BOB de 27 de agosto de 2020**



## **Normativa Foral de Gipuzkoa**

### **BOG de 1 de junio de 2020**

#### **Orden Foral 244/2020, de 27 de mayo**

Se amplía el plazo de solicitud de devolución parcial de las cuotas del impuesto sobre hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo como consecuencia del Covid-19.

### **BOG de 2 de junio de 2020**

#### **Orden Foral 247/2020, de 2 de junio**

Se modifica la Orden Foral 243/2020, de 27 de mayo, por la que se suspenden plazos relativos al cumplimiento de requisitos, al disfrute o a la consolidación de beneficios fiscales o regímenes beneficiosos para el contribuyente u otros análogos, como consecuencia del Covid-19.

### **BOG de 4 de junio de 2020**

#### **Orden Foral 258/2020, de 22 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.

### **BOG de 26 de junio de 2020**

#### **Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio**

Medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19.

### **BOG de 22 de julio de 2020**

### **Orden Foral 312/2020, de 21 de julio**

Se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa no podrá poner notificaciones tributarias a su disposición en la sede electrónica de ésta última.

### **BOG de 27 de julio de 2020**

### **Orden Foral 2020/317, de 29 de julio**

Se aprueba la carta de servicios del Impuesto de Sociedades 2020-2021.

### **BOG de 5 de agosto de 2020**

### **Orden Foral 318/2020, de 29 de julio**

Se declara la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del premio «Zinemaldia Startup Challenger» convocado por el Festival Internacional de Cine de San Sebastián.

### **BOG de 13 de agosto de 2020**

### **Decreto Foral-Norma 7/2020, de 13 de agosto**

Se regula el régimen fiscal aplicable a la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

### **BOG de 14 de agosto de 2020**

### **D) Normativa Foral de Navarra**

### **Decreto-Ley Foral 6/2020 de 17 de junio**

Se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19).

### **BON de 23 de junio de 2020**

### **Decreto-Ley Foral 7/2020 de 22 de julio**

Se aprueban medidas preventivas extraordinarias para hacer frente a la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), una vez superada la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad.

### **BON de 23 de julio de 2020**

## II. ANÁLISIS NORMATIVO

### A) Criterio administrativo para la aplicación de la reducción de empresas familiares en pactos sucesorios

Al contrario que el Código Civil, que se adscribe a la tradición romana y a la radical prohibición de los pactos sucesorios, la tradición histórica y las normas actualmente en vigor en determinadas Comunidades Autónomas, en las que rige el Derecho foral o especial, se caracterizan por reconocer la admisibilidad de estos pactos. Este es el caso de Aragón, Cataluña, Islas Baleares, Galicia, Navarra y País Vasco.

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aquellos pactos sucesorios en los que la adquisición se produce en vida del causante –y, por ello, antes de su fallecimiento– aplican las reglas y requisitos de las adquisiciones “mortis causa”, por distintos motivos.

En primer lugar, la propia normativa del Impuesto califica como títulos sucesorios, además de la herencia y el legado, a los contratos o pactos sucesorios.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo, en su [sentencia de 9 de febrero de 2016, nº de Recurso 325/2015](#), ha determinado que los pactos sucesorios constituyen adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

De este modo, cabe concluir que el tratamiento fiscal aplicable a un pacto sucesorio es el mismo que en caso de muerte física del causante.

Sin embargo, la publicación de distintas consultas de la Dirección General de Tributos (V1788-20, V1790-20, V1792-20) introduce un matiz a esta interpretación, en relación con la aplicación de la reducción del 95% por transmisión de empresa familiar o participaciones en entidades.

Estas consultas analizan el caso de un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado finiquito de legítima. En base a este pacto se prevé la transmisión de participaciones en entidades de unos padres a sus hijos, que tiene lugar en vida de los transmitentes.

El Centro Directivo razona, primeramente, que los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto, es decir, los previstos para adquisiciones “mortis causa”. Sin embargo, concluye negando el derecho a la aplicación de la reducción, al no cumplirse el requisito de que el causante sea una persona fallecida. Tampoco permite la aplicación de la reducción del 95% para adquisiciones lucrativas “inter vivos”, pues recuerda que

los pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición “mortis causa”.

Este aparente sinsentido tiene su razón de ser. El Centro Directivo se basa en la

redacción literal del artículo 20.2.c) para defender su postura. En efecto, dicho precepto hace referencia a “(...) *los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual (...)*”

De este modo, según interpreta el Centro Directivo, se aplicarán a los pactos sucesorios todas las reglas aplicables a una adquisición “mortis causa”, excepto la reducción del 95% por adquisición de empresa familiar o participaciones en entidades, pues si el legislador hubiera querido extender los efectos de esta reducción al ámbito de los pactos sucesorios, así lo hubiera hecho expresamente.

A raíz de la publicación de este criterio administrativo, que constituye un grave problema para algunos de los pactos sucesorios realizados según el derecho civil balear durante los últimos cuatro años, se abren distintos interrogantes: ¿afecta al resto de Comunidades Autónomas en las que rige el Derecho foral o especial?, ¿este criterio tiene incidencia en la no tributación de la ganancia patrimonial en el IRPF del transmitente?...

Recordemos que el Tribunal Supremo, en la mencionada sentencia de 9 de febrero de 2016, interpreta que, en el caso de la apartación gallega, que constituye un pacto sucesorio, se exonera de tributación la ganancia patrimonial en sede del transmitente, pues, de haberse querido excluir la aplicación de este beneficio fiscal en caso de pactos sucesorios, el legislador lo hubiera hecho expresamente, o hubiera impuesto como condición la muerte física del contribuyente. Esta interpretación parece diametralmente opuesta a la adoptada por el Centro Directivo, pero estamos ante otro tributo y la literalidad del precepto que ampara la no existencia de ganancia patrimonial –art. 33.3.b) de la LIRPF- es “*con ocasión de transmisiones por causa de muerte del contribuyente*”, diferente, como hemos visto, de la de la ley del Impuesto sobre Sucesiones que establece la reducción.

Habrá que esperar para averiguar cómo se resuelve definitivamente esta cuestión controvertida.

Servicio de Estudios del REAF

**B) La deducibilidad de las retribuciones de los administradores societarios: un tema recurrente**

**0. Introducción**

El año 2008 fue el pistoletazo de salida de un tema controvertido “la deducibilidad de las retribuciones de los administradores” que actualmente genera incertidumbre e inseguridad jurídica para esas entidades y, por consiguiente, inquietud entre los asesores de las mismas que son quienes, en la mayoría de las ocasiones, informan para la toma de decisiones dentro del marco jurídico legal existente.

En ocasiones como esta, las dudas y dicha inseguridad jurídica vienen propiciadas por unas normas poco claras, así como por las diferentes interpretaciones y de los Tribunales y por 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 el de las correspondientes a los que ejercen funciones de alta dirección en la compañía, las denominadas funciones ejecutivas, siendo el cargo de administrador gratuito. 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.

**1. Funciones y remuneración de los administradores de las sociedades**

Un administrador ejerce funciones deliberativas, pero también puede ejercer otras de carácter ejecutivo y, como no, laborales, no siendo raro que, además, cobre por todas ellas. Precisamente, cuando en un mismo administrador concurre alguna 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 estatutos 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. Tampoco plantean problemas las remuneraciones percibidas por el administrador por desempeñar en la entidad un trabajo común, porque el gasto es fiscalmente deducible, como lo es el de cualquier otro trabajador, y esto está refrendado en múltiples consultas y por la jurisprudencia. Y lo mismo podríamos decir si cobra por prestar servicios profesionales. Incluso si el administrador es socio puede percibir por tal

condición dividendos, 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 de presidente, vicepresidente, consejero delegado o gerente, y esa remuneración no se fija en los estatutos de la empresa.

Recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 17 de julio de 2020, se ha pronunciado sobre este tema tanto con la normativa anterior a 2015 como con la vigente en la actualidad, por lo que ya conocemos el criterio que seguirá la Administración con las actuales reglas de juego. Pero antes de entrar a analizar esta Resolución vamos a comenzar repasando, a vuelo de pájaro, los hitos más importantes que se han producido en este tema tan polémico.

## **2. Sentencia Mahou y las teorías del vínculo y del milímetro**

Hace ya más de una década 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.

### **2.1. 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.

## 2.2. 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, entendiéndose 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 gastos correspondiente al ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

## **3. 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.

#### **4. 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.

#### **5. 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 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).

## **6. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 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.

### **6.1. 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.

## 6.2. 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 contrarios a actuaciones del ordenamiento jurídico, por contravenir la norma mercantil.

## 7. Argumentos contrarios 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.

Además, negar la deducibilidad de la retribución al administrador cuando el cargo es gratuito por ser esto contrario al ordenamiento jurídico, amparándose en la actual redacción de la norma tributaria, porque son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, es oponerse al criterio establecido por la Dirección General de Tributos que interpreta que estos gastos se refieren a los sobornos. Así lo expresa, por ejemplo, la Consulta Vinculante 1788-17 (...) *Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible (...).*

Según la interpretación del Centro Directivo –al pronunciarse sobre la deducibilidad de

los intereses de demora de las regularizaciones administrativas- no creemos que la remuneración que se paga a un administrador por las funciones de alta dirección, cuando los estatutos guardan silencio sobre la retribución, sea un acto contrario al ordenamiento jurídico. De ser así muchos gastos dejarían de ser deducibles. Pensemos por ejemplo en los honorarios que cobra un asesor fiscal que defiende a una empresa por no cumplir con la normativa tributaria o el gasto de la reparación de un vehículo de empresa accidentado al ir a mayor velocidad de la que estaba permitida por el código de circulación. Según la interpretación del Tribunal Económico-Administrativo, estos gastos no serían fiscalmente deducibles.

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.

Finalmente, hay que señalar 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, y produciéndose una sobreimposición y un enriquecimiento injusto para la Administración. No obstante, este argumento ha sido reiteradamente rechazado por el Alto Tribunal y así los expone el Tribunal Económico-Administrativo en la mencionada resolución.

## **8. Conclusión final**

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 omiten la remuneración del cargo de administrador. En estos casos sería un gasto que proviene de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Después del cambio normativo operado por la ley 27/2014 volvemos al mismo punto de partida, y parece que el mismo no haya servido de nada.

Desde luego, no podemos obviar que los órganos de aplicación de los tributos habrán de seguir el criterio del Central, primando éste sobre el mantenido hasta ahora por la Dirección General de Tributos respecto a los gastos contrarios al ordenamiento jurídico, entre otras, en la mencionada consulta V1788-17, si bien, en ese caso, refiriéndose a la deducibilidad de los intereses de demora. Desde nuestro punto de vista, este criterio nos podría servir, por lo menos, para que en los ejercicios anteriores en los que se hayan deducido las retribuciones, al menos, no se impongan sanciones.

Si queremos evitar problemas, habrá que 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.

Servicio de Estudios del REAF



### III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

#### **Cómputo del plazo, en el IRPF, para realizar la reinversión en vivienda habitual que permite la exención de la ganancia que se haya producido en la transmisión de la misma cuando se ha declarado el estado de alarma**

Como sabemos, el plazo para reinvertir el importe obtenido en la transmisión de una vivienda habitual, para que la ganancia patrimonial producida se pueda exonerar de gravamen, es de dos años.

El consultante pregunta qué incidencia tiene, en el cómputo de dicho plazo, el hecho de que el vencimiento del mismo se produzca durante la vigencia del estado de alarma.

La Dirección General, con apoyo en los reales decretos leyes 8/2020, 11/2020 y 15/2020, considera que desde la entrada en vigor del estado de alarma -14 de marzo de 2020- hasta el 30 de mayo se paraliza el cómputo del mencionado plazo de dos años, porque entre dichas fechas quedaron suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.

[DGT N° V1115-20, de 28 de abril de 2020](#)

#### **Sujeción al IVA de la penalización que satisface el cliente de una compañía telefónica a la misma por incumplimiento del plazo de permanencia**

En esta consulta se explicita un cambio de criterio en relación al que venía expresando de manera reiterada el Centro Directivo al considerar que se trataba de una indemnización no sujeta en virtud del artículo 78.Tres.1º de la ley del impuesto, al considerar que dichas indemnizaciones no constituían contraprestación de una operación sujeta, porque venían a compensar los daños y perjuicios causados por el incumplimiento contractual.

Sin embargo, ahora se modifica el criterio en base a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 11 de junio de 2020, Asunto C-43/19, en un supuesto similar, habiendo de entender que esos importes están sujetos al IVA porque se considera que los satisface el cliente por incumplimiento del período de permanencia y son la contraprestación a los servicios puestos a su disposición por el operador de telefonía, aunque no haga uso del derecho a disfrutar de ellos. De esta forma, se trata de garantizar al operador una retribución contractual mínima a la prestación efectuada.

[DGT N° V1985-20, de 17 de junio de 2020](#)

**Retención, en el Impuesto sobre Sociedades, sobre las rentas de un arrendamiento devengadas y no pagadas**

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si procede deducir y, en su caso, devolver las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando las mismas no han sido pagadas. Como sabemos, los ingresos se imputan en el período impositivo en que se devengan y la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas o en el de su pago o entrega si es anterior.

El Tribunal determina que la retención se asocia necesariamente al pago de manera que, aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior, con la exigibilidad de la renta, sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago.

En consecuencia, en el ámbito de este Impuesto no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando las mismas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones.

[TEAC Resolución nº 5810/2019, de 29 de junio de 2020](#)

**Requerimiento notarial, en el IVA, instando el cobro para que el crédito sea considerado incobrable**

Como sabemos, la base imponible puede modificarse, entre otros casos, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables. Entre otros requisitos, es necesario que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

En este caso la entidad no insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de carta por correo. La Administración tributaria considera que las actas de remisión de documentos por correo no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial. La entidad reclamante alega que, tanto las actas de remisión de documentos por correo como las actas de requerimiento, cumplen las mismas funciones, por lo que el uso de unas u otras debe ser indiferente a estos efectos.

El Tribunal no da la razón al recurrente porque las actas de remisión de documentos



se limitan a acreditar el hecho del envío, el contenido del documento y la fecha de entrega o su remisión por procedimiento técnico, y no confieren derecho a contestar

en la misma acta. Sin embargo, las actas de requerimiento tienen por objeto transmitir una información o decisión a una persona intimando al requerido para que adopte una determinada conducta y se notifican mediante personación del notario en el lugar de notificación (o por correo certificado si no lo impide una norma legal) y contienen una diligencia en la que se hace constar el intento de traslado de la petición por el notario, el medio empleado y su resultado, así como la contestación del requerido.

[TEAC, Resolución nº 3041/2017, de 3 de junio de 2020](#)

### **Un Estado miembro no puede denegar la devolución del IVA a un establecido en otro Estado miembro por el hecho de no poseer un NIF IVA en el Estado de devolución**

Esta sentencia analiza el caso de una sociedad establecida en Bélgica, que desarrolla la actividad de alquiler de palés en Europa. Para ello, la entidad compra palés en diferentes Estados miembros, que posteriormente arrienda a otras entidades del grupo establecidas en los diferentes Estados miembros, quienes los subarriendan a clientes de su Estado miembro respectivo.

La entidad compró palés a un proveedor rumano, que le repercutió el correspondiente IVA. En el plazo establecido solicitó a las autoridades tributarias rumanas la devolución de dicho IVA. La Administración rumana denegó esa devolución, alegando que la entidad tenía que identificarse a efectos del IVA en Rumanía, pues estaba realizando transferencias asimilables a adquisiciones intracomunitarias de bienes en ese país, en relación con los palés adquiridos en otros Estados miembros y transportados a Rumanía.

Según el Tribunal, las disposiciones de la Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro el derecho a la devolución del IVA por la sola razón de que dicho sujeto pasivo esté, o tendría que haber estado, identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

[Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-242/19, sentencia de 11 de junio de 2020](#)

### **Acreditación de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos**

En el caso analizado en esta sentencia el contribuyente ha acreditado fehacientemente, mediante las escrituras de adquisición, el auto del Juzgado de lo Mercantil de adjudicación por dación en pago y las facturas relativas a la transmisión de las fincas, que el valor de adquisición de los inmuebles asciende a 57.383.676 euros y el de transmisión a 46.360.148,31 euros, por lo que queda probado por esta parte el afloramiento de un decremento del valor.

Aportada dicha prueba por el obligado tributario, que permite apreciar la inexistencia de plusvalía, compete a la Administración, en el seno del procedimiento tributario, presentar prueba en contrario, cosa que no se ha producido. El Ayuntamiento basa sus pretensiones en un aumento del valor, a partir del resultado que ofrece un informe técnico municipal que resulta a todas luces insuficiente y sin fuerza para desvirtuar los valores considerados por el Juzgado de lo Mercantil, valores determinantes de los importes por los que finalmente se ejecutan las adjudicaciones, de modo que el Tribunal estima las pretensiones del contribuyente.

[Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, nº de Recurso 84/2019, sentencia de 4 de marzo de 2020](#)

#### **IV. NOTICIAS DE PRENSA**

*2 de septiembre de 2020*

##### **Cinco Días**

Las grandes fortunas que pagan impuesto de patrimonio caen a menos de un tercio

De 608 declarantes con más de 30 millones, solo 202 afrontaron este tributo en 2018. De media, cada uno pagó 669.000 euros.

*7 de septiembre de 2020*

##### **El Economista**

La recaudación fiscal por gasolinas, alcohol y tabaco se hunde un 34%

La patronal de las bebidas espirituosas alerta de que sus ingresos pueden caer este año a la mitad. Hacienda recaudó en junio un 43% menos por gasolina y un 41,5% menos por los destilados.

Competencia advierte contra la doble imposición del tributo a los plásticos  
Cree que choca con la obligación de vender las bolsas implantada en 2018.

*10 de septiembre de 2020*

### **El Economista**

El Gobierno estudia un bono o ayuda en IRPF para los turistas nacionales

El Ministerio de Industria trabaja en un plan a corto, medio y largo plazo para activar el sector. Fuentes de la Secretaría de Estado de Turismo dicen que 'todas las medidas están sobre la mesa'.

*14 de septiembre de 2020*

### **El Economista**

La aplicación móvil de la Agencia Tributaria, entre las más usadas

El programa refleja un uso 5 veces mayor que en el año anterior en el índice 'IGMobile'.

*15 de septiembre de 2020*

### **Expansión**

Ayuso reactiva su promesa de una bajada fiscal histórica: "Se hará en esta legislatura"

La presidenta madrileña asegura que recortará en medio punto cada uno de los tramos del IRPF y anuncia la Ley de Mercado Abierto para eliminar trabas burocráticas.

*16 de septiembre de 2020*

### **Expansión**

Móviles y portátiles de empresa deben cotizar como salario en especie

Las empresas reciben requerimientos de la Inspección y se les abren actas para que regularicen su situación sobre la cotización y tributación de las herramientas de trabajo que proporcionan.

### **Cinco Días**

El Supremo ratifica un mínimo exento en la indemnización por despido de altos directivos

Garantiza siete días de salario por año trabajado no sujetos a IRPF. El alto tribunal fija criterio y sienta jurisprudencia en este nuevo fallo.

*22 de septiembre de 2020*

### **Cinco Días**

Hacienda evitará al contribuyente una declaración anual de tasa Tobin a cambio de más datos

Exigirá el detalle mensual de todas las operaciones gravadas o exentas. La tramitación apunta a que el primer cobro se efectuará en enero.

*24 de septiembre de 2020*

### **Expansión**

La Justicia de la UE obliga a inversores a devolver el 'tax lease' a Hacienda

El Tribunal General avala la decisión de 2013 de Bruselas que declaró ilegal el sistema español de incentivos fiscales para los inversores en astilleros, y obliga a España a recuperar el dinero.

*25 de septiembre de 2020*

### **Cinco Días**

Hacienda ha recuperado ya la mitad de los ingresos perdidos por moratorias

Las medidas de alivio fiscal solo explican la quinta parte de la caída de la recaudación.  
El retroceso anual  
de recursos es del 12% a julio.

## V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

### Octubre

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>	31	

- **20-10-2020 Hasta el 20 de octubre**
  - Renta y Sociedades
  - IVA
  - Impuesto sobre las Primas de Seguros
  - Impuestos Especiales de Fabricación
  - Impuesto Especial sobre la Electricidad
  - Impuestos Medioambientales
  - Impuesto Especial sobre el Carbón
  
- **30-10-2020 Hasta el 30 de octubre**
  - IVA



**TOMARIAL**  
ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS