

SUMARI

1. **CONSEQÜÈNCIES EN LA FISCALITAT DE LA DEROGACIÓ DEL REIAL DECRET LLEI 27/2020, DE 4 D'AGOST, DE MESURES FINANCERES, DE CARÀCTER EXTRAORDINARI I URGENT, APLICABLES A LES ENTITATS LOCALS**  
*La derogació del Reial decret llei comporta també la de certes mesures fiscals la qual cosa queda esmenat pel RDL 28/2020, de 22 de setembre (BOE del dia 23).*
2. **SI EL CÀRREC ÉS GRATUÏT LES RETRIBUCIONS A ADMINISTRADORS NO SÓN DEDUÏBLES EN L'IMPOST DE SOCIETATS**  
*El TEAC en dues resolucions publicades recentment nega la deduïbilitat de la retribució pagada per una societat als seus administradors mercantils, quan aquests desenvolupen, a més, funcions o activitats de direcció o gerència per a aquesta.*
3. **TRACTAMENT EN L'IVA D'UNA MORATÒRIA EN L'ARRENDAMENT D'UN LOCAL COMERCIAL**  
*La Direcció General de Tributs en la seva Consulta Vinculant V2140-20, de 25 de juny de 2020 especifica com es reportarà l'IVA en l'arrendament d'un local comercial que és objecte d'una moratòria.*
4. **ESTÀ EXEMPTA DE L'IRPF LA INDEMNITZACIÓ MÍNIMA OBLIGATÒRIA DE 7 DIES DE SALARI PER ANY TREBALLAT A LA QUAL TÉ DRET QUALSEVOL DIRECTIU EN SER ACOMIADAT**  
*Finalment, el Suprem rassa la controvèrsia existent fins avui i consolida el seu canvi de criteri jurisprudencial, reconeixent que la indemnització mínima prevista en la regulació dels Alts Càrrecs es troba exempta d'IRPF.*
5. **EL RÈGIM ESPECIAL DE L'IMPOST DE SOCIETATS D'ENTITATS DEDICADES A L'ARRENDAMENT D'HABITATGES NO ES POT CONDICIONAR ALS REQUISITS DE LA LLEI DE L'IRPF**  
*El Tribunal Suprem en la seva sentència de 23 de juliol de 2020, recurs núm. 3.334/2018, així ho estima. Al seu torn, el TEAC canvia el seu criteri respecte a la seva resolució de 30 de maig de 2012.*
6. **L'APORTACIÓ D'UN CRÈDIT A UNA NOVA EMPRESA I LA SEVA DEDUCCIÓ EN L'IRPF**  
*Recentment el Tribunal Econòmic-Administratiu Central ha tractat la possibilitat d'aplicar la deducció per a la inversió en empreses noves o de recent creació, prevista en l'IRPF, en un supòsit d'ampliació de capital per compensació de crèdits.*
7. **DISPOSICIÓ DELS DRETS CONSOLIDATS DELS PLANS DE PENSIONS PER LA CRISI SANITÀRIA DERIVADA DEL CORONAVIRUS**  
*La Llei 3/2020 recull la possibilitat de disposar dels drets consolidats de plans de pensions als treballadors per compte propi o autònoms.*

1. **CONSEQÜÈNCIES EN LA FISCALITAT DE LA DEROGACIÓ DEL REIAL DECRET LLEI 27/2020, DE 4 D'AGOST, DE MESURES FINANCERES, DE CARÀCTER EXTRAORDINARI I URGENT, APLICABLES A LES ENTITATS LOCALS**

En les "Anotacions" del passat mes de setembre, donàvem compte de les mesures fiscals que contenia el Reial decret derogat amb data 10 de setembre, en concret:

- La vigència fins al 31 d'octubre del tipus 0% d'IVA aplicable als lliuraments de béns, importacions i adquisicions intracomunitàries de determinats béns relacionats amb el

diagnòstic i la prevenció de la COVID-19 els destinataris de la qual siguin entitats de Dret Públic, clíniques, centres hospitalaris o entitats privades de caràcter social.

- L'exempció en la modalitat d'AJD de les escriptures que formalitzin moratòries de préstecs i crèdits hipotecaris i d'arrendaments, préstecs, lísing i renting sense garantia hipotecària en aplicació de la moratòria hipotecària per al sector turístic i per al sector del transport públic de mercaderies i discrecional de viatgers amb autobús.
- Un règim fiscal específic aplicable a la final de la "UEFA Women's Champions League 2020".

No obstant això, **s'han tornat a activar aquestes mesures fiscals** mitjançant el RDL 28/2020 de 22 de setembre (BOE del dia 23), disposicions addicionals sisena i setena.

## **2. SI EL CÀRREC ÉS GRATUÏT LES RETRIBUCIONS A ADMINISTRADORS NO SÓN DEDUÏBLES EN L'IMPOST DE SOCIETATS**

El Tribunal Econòmic Administratiu Central (TEAC) en la seva resolució de 17 de juliol de 2020, RG 3156/2019, nega la deduïbilitat en l'Impost de societats de la retribució pagada per una societat als seus administradors mercantils, **quan aquests desenvolupen, a més, funcions o activitats de direcció o gerència per a la mateixa i els estatuts reflecteixen la gratuïtat del càrrec**. En aquesta resolució el Tribunal es remet a la Resolució TEAC, de 8 d'octubre de 2019, RG 5548/2018, en la qual se sosté el mateix criteri.

En aquesta resolució, es comparteixen les raons de la Inspecció per a no admetre la deduïbilitat fiscal de les retribucions dels administradors que, com ells eren Consellers de la societat, tot el que van percebre d'aquesta, segons la teoria del vincle, ha de considerar-se que retribuïa la seva condició de consellers, resultant que els estatuts socials de l'entitat recullen que tal càrrec és «gratuït», la qual cosa implica que els imports que se'ls van pagar no fossin deduïbles fiscalment.

Les Sales socials i civils del Tribunal Suprem [SSTS de 26 de desembre de 2007, recurs núm. 1652/2006 i de 18 de juny de 2013, recurs núm. 365/2011] van crear l'anomenada **«teoria del vincle»**, conforme a la qual les activitats de gestió i administració o d'alta direcció d'una societat prestades en el marc d'unes relacions laborals pels qui, al seu torn, són administradors o consellers d'aquesta, queden subsumides i absorbides per les quals aquestes **persones han de prestar per les seves obligacions mercantils com a administradors o consellers de tal societat**. Per a ser fiscalment deduïbles les quantitats que una societat pogués pagar als seus administradors o consellers, tal possibilitat d'abonar tals retribucions **hauria de constar expressament en els estatuts d'aquesta societat**, en els quals –segons l'art. 217 del RDLeg 1/2010 (Text Refós de la Llei de Societats Capital), en la seva redacció original- havia d'estar establert el corresponent sistema de retribució, havent-se a més complir tot el que la normativa mercantil disposava amb relació a tals retribucions.

Si bé l'art. 15.e) de la Llei 27/2014 (Llei de l'Impost de societats) **exclou expressament les retribucions de les funcions d'alta direcció del que podríem considerar liberalitats**, no es poden ignorar els requisits que la normativa mercantil estableix quant a la fixació d'aquestes retribucions, requisits que, pel que fa a la constància estatutària prevista en l'art. 217 TR LSC, segons la redacció portada a efecte per la Llei 31/2014, la Sentència de la Sala civil del Tribunal Suprem de 26 de febrer de 2018, recurs núm. 3574/2017 concreta que aquesta exigència resulta aplicable, no sols als consellers que no realitzen funcions executives, sinó també als quals sí que les desenvolupen i perceben per elles la corresponent retribució.

En el supòsit contemplat en la resolució, **el motiu de la no admissió de la despesa ha estat la falta de prova del compliment dels requisits que s'exigeixen per a la fixació de la retribució de les funcions executives dels membres del consell d'administració**. En conseqüència, donada la gratuïtat del càrrec establerta en els estatuts i no havent estat provades les retribucions, fixades segons estableix la norma, al membre del consell d'administració per l'exercici de les funcions executives, les quanties satisfetes tenen caràcter de no deduïble.

**Comentaris a aquesta resolució del TEAC:** Si amb la Llei de l'Impost de societats vigent a partir de l'any 2015 s'havia establert certa treva fiscal respecte a la deduïbilitat de les retribucions satisfetes als administradors societaris amb funcions executives (i així ho reflectíem en les nostres Anotacions del passat mes de setembre), el Tribunal Económico-administratiu Central (TEAC) ha remogut les bases d'aquesta treva amb una **interpretació nova i contrària al criteri fins avui establert per la Direcció General de Tributs (DGT)**. Mancada de coordinació entre els òrgans interpretatius del Ministeri d'Hisenda, amb els d'aplicació i revisió dels tributs?

Recordem que la Llei 27/2014 de 27 de novembre, exclou del concepte donatius i liberalitats (i, per tant, permet la deduïbilitat en l'Impost) "les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions d'alta direcció, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat" (art. 15.e).

Aquesta exclusió s'ha anat interpretant, fins ara, **com un intent del legislador d'acabar, a efectes fiscals, amb les conseqüències de la coneguda com a "Teoria del Vincle"** (teoria que implica la incompatibilitat de la relació mercantil de l'administrador amb la relació laboral d'alta direcció que pugui existir per les funcions executives, prevalent aquella sobre aquesta).

Així, s'exclou del concepte de liberalitat, és a dir, es permet la seva deduïbilitat en l'Impost, a aquelles retribucions que se satisfan als administradors societaris per les labors d'alta direcció o altres derivades d'un contracte laboral amb l'entitat. **Se separa, per tant, el tractament fiscal de la problemàtica existent en l'esfera mercantil en l'àmbit de la remuneració dels administradors societaris amb funcions executives**, assumpte aquest que, en els últims anys, ha estat objecte d'intens debat.

La DGT, òrgan encarregat de la interpretació de la normativa tributària, ha interpretat la nova redacció de l'art.15.e) de la forma assenyalada, considerant deduïbles retribucions percebudes per les funcions d'alta direcció realitzades per l'administrador únic d'una empresa, fins i tot en el cas extrem de gratuïtat del càrrec en els estatuts socials. Tal és el cas analitzat en la seva consulta vinculant de 8 de setembre de 2016, o en la de 14 de setembre d'aquest mateix any.

D'altra banda, no hem d'oblidar que aquest criteri establert per la DGT degué ser respectat pels òrgans d'aplicació dels tributs, com així ho ordena la nostra Llei General Tributària. No obstant això, alguna cosa ha fallat quan el TEAC ha tingut ocasió de pronunciar-se sobre aquesta qüestió. I ho ha fet, com desgraciadament el contribuent temia que es fes abans o després, **negant la deduïbilitat de les retribucions a administradors que exerceixen funcions directives, en els casos en què aquestes no s'ajusten al que es disposa en la normativa mercantil, per considerar que es tracta d'una despesa contrària a l'ordenament jurídic**, d'acord amb el que es disposa en l'art. 15.f) de la LIS.

En qualsevol cas, davant el criteri ara establert pel TEAC, **la retribució dels administradors, incloent-hi els que exerceixen funcions directives, ha de complir escrupolosament amb el que s'estableix per la normativa i jurisprudència mercantil**, cenyint-se als requisits de constància estatutària prevista en l'article 217 de la Llei de Societats de Capital i la seva interpretació donada per la polèmica Sentència de la Sala civil del Tribunal Suprem de 26 de febrer de 2018.

### **3. TRACTAMENT EN L'IVA D'UNA MORATÒRIA EN L'ARRENDAMENT D'UN LOCAL COMERCIAL**

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V2140-20 del passat 25 de juny ve a establir el criteri a seguir per a la meritació de l'IVA quan a conseqüència de la COVID-19 **s'ha cancel·lat o modificat temporalment una relació contractual arrendatícia**.

En resum, el tractament serà el següent segons la possible casuística:

Moratòria pactada entre arrendador i arrendatari

A les rendes arrendatícies dels mesos en què les parts hagin pactat una moratòria en la seva exigibilitat, els resultarà d'aplicació la regla de meritació, per la qual cosa la meritació de l'Impost sobre el Valor Afegit es produirà en ocasió de la nova exigibilitat pactada.

#### Cancel·lació temporal de la relació contractual

Només en el cas que formalment i expressament es cancel·li temporalment la relació contractual arrendatícia o es modifiqui el moment de la seva exigibilitat es deixarà de reportar l'Impost sobre el Valor Afegit.

En conseqüència, en tant no es cancel·li o modifiqui la relació arrendatícia es continuarà reportant l'Impost sobre el Valor Afegit corresponent a l'arrendament d'aquest, d'acord amb l'exigibilitat de les quotes d'arrendament que s'havia pactat.

No obstant això, si des de la data original en la qual la renda l'exigibilitat de la qual s'ajorna fins a la nova data d'exigibilitat pactada, transcorrerà un termini superior a l'any, i durant aquest període no s'esdevingui renda alguna corresponent al contracte d'arrendament, serà aplicable el que s'estableix en el segon paràgraf de l'article 75.un.7è de la Llei 37/1992 i, per tant, la meritació de l'Impost **es produirà a 31 de desembre** de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'anterior meritació, fins a la citada data.

#### **4. ESTÀ EXEMPTA DE L'IRPF LA INDEMNITZACIÓ MÍNIMA OBLIGATÒRIA DE 7 DIES DE SALARI PER ANY TREBALLAT A LA QUAL TÉ DRET QUALSEVOL DIRECTIU EN SER ACOMIADAT**

En una fallada que fixa criteri jurídic, la sala del contenciós del Tribunal Suprem ha confirmat que la indemnització mínima obligatòria de set dies de salari per any treballat a la qual té dret qualsevol directiu en ser acomiadat està exempta d'IRPF.

En una sentència datada el passat 4 de setembre, el Suprem es remet a altres sentències anteriors, particularment una de la Sala social de 2014, i rebutja el recurs presentat per l'advocat de l'Estat contra una fallada de la secció cinquena de la Sala contenciosa administrativa del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de març de 2019.

Des d'un enfocament estrictament tributari, assenyala la sentència del Suprem, la jurisprudència havia considerat que la indemnització havia de tributar íntegrament, sense dret a exempció, sobre la base que la indemnització en els contractes d'alta direcció no era obligatòria.

Però la nova jurisprudència del mateix Tribunal Suprem reconeixent als contractes d'alta direcció una indemnització mínima i obligatòria "advoca un canvi de criteri", reconeix la Sala.

A la llum de la doctrina assegurada en la sentència del Ple de la Sala social del Tribunal Suprem de 22 d'abril de 2014, explica la fallada, queda clar que **en els supòsits d'extinció del contracte d'alta direcció per desistiment de l'empresari "existeix el dret a una indemnització mínima obligatòria de 7 dies de salari per any de treball, amb el límit de sis mensualitats i exempta de tributació d'IRPF"**.

#### **5. EL RÈGIM ESPECIAL DE L'IMPOST DE SOCIETATS D'ENTITATS DEDICADES A L'ARRENDAMENT D'HABITATGES NO ES POT CONDICIONAR ALS REQUISITS DE LA LLEI DE L'IRPF**

El Tribunal Suprem en la seva sentència de 23 de juliol de 2020, recurs núm. 3.334/2018 ha manifestat que igual que respecte del règim fiscal de les empreses de reduïda dimensió ja no es pot condicionar a la realització d'una veritable activitat econòmica pel subjecte passiu, **respecte a l'aplicació del règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges**, regulat en els arts. 53 i 54 RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS), **tampoc pot condicionar-se a la realització pel subjecte passiu d'una activitat econòmica de lloguer d'immobles que reunís els requisits de l'art. 27.2 Llei 35/2006 (Llei IRPF)**, en la seva redacció temporalment aplicable (s'entendrà que l'arrendament d'immobles es realitza com a activitat econòmica, únicament quan per a

l'ordenació d'aquesta s'utilitzi, almenys, una persona emprada amb contracte laboral i a jornada completa).

L'aplicació dels incentius fiscals per a empreses de reduïda dimensió ja no es pot condicionar a la realització d'una veritable activitat econòmica pel subjecte passiu, entenent per tal la que reuneixi els requisits previstos en l'art. 27 Llei IRPF, **quan es tracti de l'activitat econòmica de lloguer d'immobles, només es requereix que l'import net de la xifra de negocis haguda en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a l'establerta per l'art. 108 TR Llei IS. (que l'import net de la xifra de negocis haguda en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a 10 milions d'euros).**

Per part seva, el TEAC en la seva resolució de 29-06-2020, RG 1027/2019, d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Suprem fa seus els arguments arguits per aquest Tribunal, **de manera que només es requereix que l'import net de la xifra de negocis haguda en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a l'establerta per l'art. 108 de l'esmentat RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS).**

A la vista d'aquesta jurisprudència, el Tribunal Econòmic Administratiu Central procedeix a canviar el seu criteri respecte al mantingut en la resolució TEAC, de 30 de maig de 2012.

## **6. L'APORTACIÓ D'UN CRÈDIT A UNA NOVA EMPRESA I LA SEVA DEDUCCIÓ EN L'IRPF**

L'article 68.1 de la Llei 35/2006 de 28 novembre de 2006, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, estableix una **deducció per inversió en empreses de nova o recent creació**: "Els contribuents podran deduir-se el 30 per cent de les quantitats satisfetes en el període de què es tracti per la subscripció d'accions o participacions en empreses de nova o recent creació quan es compleixi el que es disposa en els números 2n i 3r d'aquest apartat, podent, a més de l'aportació temporal al capital, aportar els seus coneixements empresarials o professionals adequats per al desenvolupament de l'entitat en la qual inverteixen en els termes que estableixi l'acord d'inversió entre el contribuent i l'entitat. La base màxima de deducció serà de 60.000 euros anuals i estarà formada pel valor d'adquisició de les accions o participacions subscrietes."

En relació amb els requisits per a practicar la deducció, entre altres, s'estableix que les accions o participacions en l'entitat **hauran d'adquirir-se, bé en el moment de la constitució d'aquella, o mitjançant ampliació de capital efectuada en els tres anys següents a aquesta constitució i romandre en el seu patrimoni per un termini superior a tres anys i inferior a dotze.**

La redacció del precepte anterior parla de "quantitats satisfetes". No especifica si ha de tractar-se d'una aportació dinerària o no.

La Direcció General de Tributs (d'ara endavant DGT), en la seva consulta de data 27 de febrer de 2017, en un supòsit d'augment de capital mitjançant la compensació de crèdits líquids, vençuts i exigibles que els socis tenien contra la societat, considera que aquests no poden aplicar la deducció per inversió en empreses de nova creació, perquè no han satisfet quantitats en l'ampliació de capital:

"En el cas plantejat, com que no s'havien satisfet quantitats per part dels subscriptors de les participacions socials, els mateixos no podran aplicar la deducció prevista en l'anteriorment reproduït article 68.1 de la LIRPF amb motiu de l'ampliació de capital de la societat."

**No obstant això, el Tribunal Econòmic Administratiu Central, en la seva resolució del passat 1 de juny de 2020, ha vingut a aclarir aquesta controvèrsia argumentant que el preàmbul de la Llei que va establir la deducció per inversió en empreses de nova creació, ho feia amb la finalitat d'afavorir la captació per les empreses, de nova o recent creació, de fons propis procedents de contribuents.**

El Tribunal considera que aquesta captació de fons propis **pot realitzar-se a través d'aportacions dineràries i no dineràries**: "aquesta finalitat es compleix evidentment si un inversor fa una aportació "dinerària" (arts. 63 i 299 de la L.S.C.), però aquesta finalitat

es compleix exactament de la mateixa manera si en la constitució o en una ampliació de capital d'una empresa de nova o recent creació d'uns emprenedors, un inversor fa una aportació "no dinerària" de qualsevol classe que sigui (arts. 64 i 300 de la L.S.C.); i també el mateix ocurrirà **si un inversor aporta un crèdit que té enfront de la mateixa a una societat preexistent que amplia el seu capital**. La contrapartida mercantil i comptable de qualsevol aportació no dinerària que es faci per a la constitució o en una ampliació de capital de qualsevol societat, serà l'augment del seu capital social, la qual cosa ineluctablement suposarà un augment dels fons propis d'aquesta societat."

El Tribunal entén que l'expressió "quantitats satisfetes" que utilitza l'article 68.1 de la Llei IRPF no implica que el Legislador vulgui referir-se exclusivament a les aportacions dineràries. Si el Legislador hagués volgut restringir l'aplicació de la deducció exclusivament a les aportacions dineràries, així ho hagués establert clarament, incorporant aquest terme o un altre similar al precepte.

El Tribunal conclou que el criteri de la DGT que restringeix l'aplicació de l'incentiu de l'art. 68.1 de la Llei IRPF als casos en què es realitza una aportació "dinerària", no resulta procedent. Considera que el primer que s'ha d'analitzar és, si quan un inversor aporta a una societat un crèdit enfront d'aquesta, s'està complint amb l'esperit i finalitat de l'art. 68.1 de la Llei IRPF. Aquest considera que es compleix, perquè amb l'aportació del crèdit contra la mateixa empresa es facilita a aquesta empresa de recent creació la captació de fons propis; que, com recordarà, és el que predica l'esperit i la finalitat de l'article 68.1.

**Per tant, quan una inversora aportació a una societat un crèdit enfront de la mateixa estarà complint amb l'esperit i finalitat de l'art. 68.1 de la Llei IRPF, perquè aquesta aportació facilita la captació de fons propis per la societat.**

## **7. DISPOSICIÓ DELS DRETS CONSOLIDATS DELS PLANS DE PENSIONS PER LA CRISI SANITÀRIA DERIVADA DEL CORONAVIRUS**

Aprofitant la Llei 3/2020, de 18 de setembre, de mesures processals i organitzatives per a fer front a la COVID-19 en l'àmbit de l'Administració de Justícia publicada en el B.O.E. del dia 19 de setembre, a través de la disposició final 8a.4, disposició final 9a, disposició derogatòria única.1 i disposició final 13a, es recull la possibilitat de disposar dels drets consolidats de plans de pensions **als treballadors per compte propi o autònoms que, sense parar en la seva activitat, hagin tingut una reducció de, almenys, el 75% de la seva facturació** a conseqüència de la crisi sanitària derivada del coronavirus, en els mateixos termes a com en el seu moment ho fes el RDL 16/2020.

