

SUMARIO

1. **CONSECUENCIAS EN LA FISCALIDAD DE LA DEROGACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 27/2020, DE 4 DE AGOSTO, DE MEDIDAS FINANCIERAS, DE CARÁCTER EXTRAORDINARIO Y URGENTE, APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES**
La derogación del Real Decreto-Ley comporta también la de ciertas medidas fiscales lo cual queda subsanado por el RDL 28/2020, de 22 de septiembre (BOE del día 23).
 2. **SI EL CARGO ES GRATUITO LAS RETRIBUCIONES A ADMINISTRADORES NO SON DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**
El TEAC en dos resoluciones publicadas recientemente niega la deducibilidad de la retribución pagada por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.
 3. **TRATAMIENTO EN EL IVA DE UNA MORATORIA EN EL ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL COMERCIAL**
La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V2140-20, de 25 de junio de 2020 especifica cómo se devengará el IVA en el arrendamiento de un local comercial que es objeto de una moratoria.
 4. **ESTÁ EXENTA DE IRPF LA INDEMNIZACIÓN MÍNIMA OBLIGATORIA DE 7 DÍAS DE SALARIO POR AÑO TRABAJADO A LA QUE TIENE DERECHO CUALQUIER DIRECTIVO AL SER DESPEDIDO**
Finalmente, el Supremo zanja la controversia existente hasta la fecha y consolida su cambio de criterio jurisprudencial, reconociendo que la indemnización mínima prevista en la regulación de los Altos Cargos se encuentra exenta de IRPF.
 5. **EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS NO SE PUEDE CONDICIONAR A LOS REQUISITOS DE LA LEY DEL IRPF**
El Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de julio de 2020, recurso núm. 3.334/2018, así lo estima. A su vez, el TEAC cambia su criterio con respecto a su resolución de 30 de mayo de 2012.
 6. **LA APORTACIÓN DE UN CRÉDITO A UNA NUEVA EMPRESA Y SU DEDUCCIÓN EN EL IRPF**
Recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central ha tratado la posibilidad de aplicar la deducción para la inversión en empresas nuevas o de reciente creación, prevista en el IRPF, en un supuesto de ampliación de capital por compensación de créditos.
 7. **DISPOSICIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS DE LOS PLANES DE PENSIONES POR LA CRISIS SANITARIA DERIVADA DEL CORONAVIRUS**
La Ley 3/2020 recoge la posibilidad de disponer de los derechos consolidados de planes de pensiones a los trabajadores por cuenta propia o autónomos.
-
1. **CONSECUENCIAS EN LA FISCALIDAD DE LA DEROGACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 27/2020, DE 4 DE AGOSTO, DE MEDIDAS FINANCIERAS, DE CARÁCTER EXTRAORDINARIO Y URGENTE, APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES**

En los "Apuntes" del pasado mes de septiembre, dábamos cuenta de las medidas fiscales que contenía el Real Decreto derogado con fecha 10 de septiembre, en concreto:

- La vigencia hasta el 31 de octubre del tipo 0% de IVA aplicable a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes relacionados con el diagnóstico y la prevención de la COVID-19 cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas, centros hospitalarios o entidades privadas de carácter social.
- La exención en la modalidad de AJD de las escrituras que formalicen moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, leasing y renting sin garantía hipotecaria en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico y para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús.
- Un régimen fiscal específico aplicable a la final de la "UEFA Women's Champions League 2020".

No obstante, **se han vuelto a activar dichas medidas fiscales** mediante el RDL 28/2020 de 22 de septiembre (BOE del día 23), disposiciones adicionales sexta y séptima.

2. SI EL CARGO ES GRATUITO LAS RETRIBUCIONES A ADMINISTRADORES NO SON DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019, niega la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución pagada por una sociedad a sus administradores mercantiles, **cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma y los estatutos reflejan la gratuidad del cargo**. En dicha resolución el Tribunal se remite a la Resolución TEAC, de 8 de octubre de 2019, RG 5548/2018, en la que se sostiene el mismo criterio.

En dicha resolución, se comparten las razones de la Inspección para no admitir la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores que, como ellos eran Consejeros de la sociedad, todo lo que percibieron de ésta, según la teoría del vínculo, debe considerarse que retribuía su condición de consejeros, resultando que los estatutos sociales de la entidad recogen que tal cargo es «gratuito», lo que implica que los importes que se les pagaron no fueran deducibles fiscalmente.

Las Salas de lo Social y de lo Civil del Tribunal Supremo [SSTS de 26 de diciembre de 2007, recurso n.º 1652/2006 y de 18 de junio de 2013, recurso n.º 365/2011] crearon la llamada **«teoría del vínculo»**, conforme a la cual las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas **personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad**. Para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones **debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad**, en los que –según el art. 217 del RDLeg. 1/2010 (Texto Refundido de la Ley de Sociedades Capital), en su redacción original- debía estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que la normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones.

Si bien el art. 15.e) de la Ley 27/2014 (Ley del Impuesto sobre Sociedades) **excluye expresamente las retribuciones de las funciones de alta dirección de lo que podríamos considerar liberalidades**, no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el art. 217 TR LSC, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, recurso nº 3574/2017 concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

En el supuesto contemplado en la resolución, **el motivo de la no admisión del gasto ha sido la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos que se exigen para la fijación de la retribución de las funciones ejecutivas de los miembros del consejo de administración.** En consecuencia, dada la gratuidad del cargo establecida en los estatutos y no habiendo sido probadas las retribuciones, fijadas según establece la norma, al miembro del consejo de administración por el ejercicio de las funciones ejecutivas, las cuantías satisfechas tienen carácter de no deducible.

Comentarios a esta resolución del TEAC: Si con la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente a partir del año 2015 se había establecido cierta tregua fiscal respecto a la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores societarios con funciones ejecutivas (y así lo reflejábamos en nuestros Apuntes del pasado mes de septiembre), el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha removido las bases de dicha tregua con una **interpretación novedosa y contraria al criterio hasta hoy establecido por la Dirección General de Tributos (DGT).** ¿Falta de coordinación entre los órganos interpretativos del Ministerio de Hacienda, con los de aplicación y revisión de los tributos?

Recordamos que la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, excluye del concepto donativos y liberalidades (y, por tanto, permite la deducibilidad en el Impuesto) “las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad” (art. 15.e).

Esta exclusión se ha venido interpretando, hasta ahora, **como un intento del legislador de terminar, a efectos fiscales, con las consecuencias de la conocida como “Teoría del Vínculo”** (teoría que implica la incompatibilidad de la relación mercantil del administrador con la relación laboral de alta dirección que pueda existir por las funciones ejecutivas, prevaleciendo aquella sobre esta).

Así, se excluye del concepto de liberalidad, es decir, se permite su deducibilidad en el Impuesto, a aquellas retribuciones que se satisfacen a los administradores societarios por las labores de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad. **Se separa, por tanto, el tratamiento fiscal de la problemática existente en la esfera mercantil en el ámbito de la remuneración de los administradores societarios con funciones ejecutivas,** asunto este que, en los últimos años, ha sido objeto de intenso debate.

La DGT, órgano encargado de la interpretación de la normativa tributaria, ha interpretado la nueva redacción del art.15.e) de la forma señalada, considerando deducibles retribuciones percibidas por las funciones de alta dirección realizadas por el administrador único de una empresa, incluso en el caso extremo de gratuidad del cargo en los estatutos sociales. Tal es el caso analizado en su consulta vinculante de 8 de septiembre de 2016, o en la de 14 de septiembre de ese mismo año.

Por otro lado, no debemos olvidar que este criterio establecido por la DGT debió ser respetado por los órganos de aplicación de los tributos, como así lo ordena nuestra Ley General Tributaria. Sin embargo, algo ha fallado cuando el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión. Y lo ha hecho, como desgraciadamente el contribuyente temía que se hiciera antes o después, **negando la deducibilidad de las retribuciones a administradores que desempeñan funciones directivas, en los casos en que estas no se ajustan a lo dispuesto en la normativa mercantil, por considerar que se trata de un gasto contrario al ordenamiento jurídico,** de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15.f) de la LIS.

En cualquier caso, ante el criterio ahora establecido por el TEAC, **la retribución de los administradores, incluyendo los que ejercen funciones directivas, debe cumplir escrupulosamente con lo establecido por la normativa y jurisprudencia mercantil,** ciñéndose a los requisitos de constancia estatutaria prevista en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital y su interpretación dada por la polémica Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018.

3. TRATAMIENTO EN EL IVA DE UNA MORATORIA EN EL ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL COMERCIAL

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2140-20 del pasado 25 de junio viene a establecer el criterio a seguir para el devengo del IVA cuando a consecuencia del COVID-19 **se ha cancelado o modificado temporalmente una relación contractual arrendaticia**.

En resumen, el tratamiento será el siguiente según la posible casuística:

Moratoria pactada entre arrendador y arrendatario

A las rentas arrendaticias de los meses en los que las partes hayan pactado una moratoria en su exigibilidad, les resultará de aplicación la regla de devengo, por lo que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se producirá con ocasión de la nueva exigibilidad pactada.

Cancelación temporal de la relación contractual

Sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

No obstante, si desde la fecha original en la que la renta cuya exigibilidad se aplaza hasta la nueva fecha de exigibilidad pactada, va a transcurrir un plazo superior al año, y durante dicho período no se devenga renta alguna correspondiente al contrato de arrendamiento, será de aplicación lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75.uno.7º de la Ley 37/1992 y, por tanto, el devengo del Impuesto **se producirá a 31 de diciembre** de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

4. ESTÁ EXENTA DE IRPF LA INDEMNIZACIÓN MÍNIMA OBLIGATORIA DE 7 DÍAS DE SALARIO POR AÑO TRABAJADO A LA QUE TIENE DERECHO CUALQUIER DIRECTIVO AL SER DESPEDIDO

En un fallo que fija criterio jurídico, la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo ha confirmado que la indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año trabajado a la que tiene derecho cualquier directivo al ser despedido está exenta de IRPF.

En una sentencia fechada el pasado 4 de septiembre, el Supremo se remite a otras sentencias anteriores, particularmente una de la Sala de lo Social de 2014, y rechaza el recurso presentado por el abogado del Estado contra un fallo de la sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de marzo de 2019.

Desde un enfoque estrictamente tributario, señala la sentencia del Supremo, la jurisprudencia había considerado que la indemnización debía tributar íntegramente, sin derecho a exención, sobre la base de que la indemnización en los contratos de alta dirección no era obligatoria.

Pero la nueva jurisprudencia del propio Tribunal Supremo reconociendo a los contratos de alta dirección una indemnización mínima y obligatoria "aboga un cambio de criterio", reconoce la Sala.

A la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, explica el fallo, queda claro que **en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario "existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y exenta de tributación de IRPF"**.

5. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS NO SE PUEDE CONDICIONAR A LOS REQUISITOS DE LA LEY DEL IRPF

El Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de julio de 2020, recurso núm. 3.334/2018 ha manifestado que al igual que respecto del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, **respecto a la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas**, regulado en los arts. 53 y 54 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), **tampoco puede condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del art. 27.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF)**, en su redacción temporalmente aplicable (se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

La aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el art. 27 Ley IRPF, **cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el art. 108 TR Ley IS. (que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros).**

Por su parte, el TEAC en su resolución de 29-06-2020, RG 1027/2019, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo hace suyos los argumentos argüidos por dicho Tribunal, **de forma que sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el art. 108 del mencionado RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).**

A la vista de dicha jurisprudencia, el Tribunal Económico Administrativo Central procede a cambiar su criterio respecto al mantenido en la resolución TEAC, de 30 de mayo de 2012.

6. LA APORTACIÓN DE UN CRÉDITO A UNA NUEVA EMPRESA Y SU DEDUCCIÓN EN EL IRPF

El artículo 68.1 de la Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece una **deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación**: “Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad. La base máxima de deducción será de 60.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.”

En relación con los requisitos para practicar la deducción, entre otros, se establece que las acciones o participaciones en la entidad **deberán adquirirse, bien en el momento de la constitución de aquélla, o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce.**

La redacción del precepto anterior habla de “cantidades satisfechas”. No especifica si debe tratarse de una aportación dineraria o no.

La Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en su consulta de fecha 27 de febrero de 2017, en un supuesto de aumento de capital mediante la compensación de créditos líquidos, vencidos y exigibles que los socios tenían contra la sociedad, considera que estos no pueden aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva creación, pues no han satisfecho cantidades en la ampliación de capital:

“En el caso planteado, al no haberse satisfecho cantidades por parte de los suscriptores de las participaciones sociales, los mismos no podrán aplicar la deducción prevista en el anteriormente reproducido artículo 68.1 de la LIRPF con motivo de la ampliación de capital de la sociedad.”

No obstante, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución del pasado 1 de junio de 2020, ha venido a aclarar esta controversia argumentando que el preámbulo de la Ley que estableció la deducción por inversión en empresas de nueva creación, lo hacía con la finalidad de favorecer la captación por las empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes.

El Tribunal considera que esa captación de fondos propios **puede realizarse a través de aportaciones dinerarias y no dinerarias**: “esa finalidad se cumple evidentemente si un inversor hace una aportación “dineraria” (arts. 63 y 299 de la L.S.C.), pero esa finalidad se cumple exactamente de la misma manera si en la constitución o en una ampliación de capital de una empresa de nueva o reciente creación de unos emprendedores, un inversor hace una aportación “no dineraria” de cualquier clase que sea (arts. 64 y 300 de la L.S.C.); y también lo mismo ocurrirá **si un inversor aporta un crédito que tiene frente a la misma a una sociedad preexistente que amplía su capital**. La contrapartida mercantil y contable de cualquier aportación no dineraria que se haga para la constitución o en una ampliación de capital de cualquier sociedad, será el aumento de su capital social, lo que ineluctablemente supondrá un aumento de los fondos propios de esa sociedad.”

El Tribunal entiende que la expresión “cantidades satisfechas” que utiliza el artículo 68.1 de la Ley IRPF no implica que el Legislador quiera referirse exclusivamente a las aportaciones dinerarias. Si el Legislador hubiese querido restringir la aplicación de la deducción exclusivamente a las aportaciones dinerarias, así lo hubiera establecido claramente, incorporando ese término u otro similar al precepto.

El Tribunal concluye que el criterio de la DGT que restringe la aplicación del incentivo del art. 68.1 de la Ley IRPF a los casos en que se realiza una aportación “dineraria”, no resulta procedente. Considera que lo primero que se debe analizar es, si cuando un inversor aporta a una sociedad un crédito frente a la misma, se está cumpliendo con el espíritu y finalidad del art. 68.1 de la Ley IRPF. Este considera que se cumple, pues con la aportación del crédito contra la propia empresa se facilita a esa empresa de reciente creación la captación de fondos propios; que, como recordará, es lo que predica el espíritu y la finalidad del artículo 68.1.

Por lo tanto, cuando un inversor aporte a una sociedad un crédito frente a la misma estará cumpliendo con el espíritu y finalidad del art. 68.1 de la Ley IRPF, pues esta aportación facilita la captación de fondos propios por la sociedad.

7. DISPOSICIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS DE LOS PLANES DE PENSIONES POR LA CRISIS SANITARIA DERIVADA DEL CORONAVIRUS

Aprovechando la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia publicada en el B.O.E. del día 19 de septiembre, a través de la disposición final 8ª.4, disposición final 9ª, disposición derogatoria única.1 y disposición final 13ª, se recoge la posibilidad de disponer de los derechos consolidados de planes de pensiones **a los trabajadores por cuenta propia o autónomos que, sin cesar en su actividad, hayan tenido una reducción de, al menos, el 75% de su facturación** como consecuencia de la crisis sanitaria derivada del coronavirus, en los mismos términos a como en su día lo hiciera el RDL 16/2020.