

SUMARIO

- 1. EL TRIBUNAL SUPREMO ADMITE QUE PUEDA SER GASTO DEDUCIBLE LA RETRIBUCIÓN ABONADA POR UNA SOCIEDAD A UN SOCIO MAYORITARIO NO ADMINISTRADOR**
En dos sentencias dictadas en el mes de julio de 2022, el Tribunal Supremo admite que las empresas puedan deducir como gasto, en su Impuesto sobre Sociedades, las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador.
- 2. LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS CAMBIA SU CRITERIO SOBRE EL RECONOCIMIENTO "EX NOVO" DE DEDUCCIONES GENERADAS EN EJERCICIOS PRESCRITOS**
En base a la reciente doctrina del TEAC y del Tribunal Supremo, la DGT modifica su criterio doctrinal.
- 3. NOVEDADES TRIBUTARIAS CONTEMPLADAS EN LA LEY ORGÁNICA 9/2022 EN CUANTO AL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS**
Las Comunidades Autónomas podrán asumir la competencia en la regulación de los tipos impositivos y de la gestión del tributo.
- 4. TODOS LOS AUTÓNOMOS TENDRÁN QUE DECLARAR EN EL IRPF SIN QUE LES SEAN DE APLICACIÓN LOS LÍMITES MÍNIMOS GENERALES PARA DECLARAR Y OTRAS MODIFICACIONES CONTEMPLADAS EN EL RDL 13/2022**
El Real Decreto-Ley 13/2022 modifica la LIRPF, estableciendo la obligación de hacer la declaración de la renta para los autónomos y los Trabajadores del Mar, independientemente de sus ingresos.
- 5. NOVEDADES EN RELACIÓN CON LAS APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL**
El objetivo de la nueva regulación es facilitar el acceso de los trabajadores a la previsión social empresarial.
- 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. EL TRIBUNAL SUPREMO RECHAZA QUE LAS ACCIONES Y LAS PARTICIPACIONES SOCIALES SE USEN PARA CALCULAR EL CONCEPTO DE "AJUAR DOMÉSTICO"**
Una sentencia del Tribunal Supremo rechaza que Hacienda incluya estos activos en la base para calcular el ajuar doméstico.
- 7. EL TEAC APLICA LA DOCTRINA FIJADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE) EN SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 2022 RELATIVA AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR DE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO (MODELO 720)**
El TEAC, en dos resoluciones de 12 de mayo de 2022, resuelve sobre la presunción prevista en el artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. EL TRIBUNAL SUPREMO ADMITE QUE PUEDA SER GASTO DEDUCIBLE LA RETRIBUCIÓN ABONADA POR UNA SOCIEDAD A UN SOCIO MAYORITARIO NO ADMINISTRADOR

El Tribunal Supremo en dos recientes sentencias del pasado mes de julio, considera que **la retribución del socio trabajador es deducible como gasto**, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

Estas sentencias tienen relevancia por cuanto la tesis de la Agencia Tributaria iba en sentido contrario, ya que entendía que esas cantidades no eran deducibles, por no ser obligatorias y así, las calificaba de liberalidad.

Por lo tanto, y esto debemos remarcarlo, frente a la tesis de la Administración, **el Tribunal Supremo considera que la retribución del socio trabajador es deducible como gasto**, cuando se acredite.

Las sentencias, destacan que lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial.

La posición de la Administración se basaba en una confusión de personalidades y de propiedades al apuntar que el socio era el "dueño" o "propietario" de la empresa, obviando que existen **dos personalidades jurídicas diferenciadas**, la de la sociedad y la de sus socios. Para el Alto Tribunal, "desdibujar una premisa (con la finalidad de preservar la integridad del gravamen), sobre la que, desde hace siglos, ha venido erigiéndose buena parte del Derecho actual, reclama una sólida justificación" que, en este caso, no se produjo.

Para estas sentencias, "la preocupación de evitar o amparar situaciones fraudulentas" subyace en la negativa de la Administración a considerar deducible ese gasto pero -advierte el Tribunal Supremo-, **la Administración "carece de facultades para calificar un determinado acto o negocio de forma libérrima, sino que, como presupuesto de su actuación tributaria posterior, habrá de ser cuidadosa a la hora de elegir y de aplicar los mecanismos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición"** porque "lo que está en juego es el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."

Recuerda el Tribunal Supremo, que el ordenamiento jurídico proporciona una definición en negativo o excluyente de gastos deducibles, ya que se centra en los "no deducibles", de modo que la noción de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades debe construirse "sobre la base de la regla general (deducibilidad)/excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica."

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

Esta doctrina permitirá a pequeñas y medianas empresas, deducir en su Impuesto sobre Sociedades, las retribuciones abonadas a sus socios trabajadores sin que se produzca discusión con la Agencia Tributaria, siempre y cuando se acrediten adecuadamente.

2. LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS CAMBIA SU CRITERIO SOBRE EL RECONOCIMIENTO "EX NOVO" DE DEDUCCIONES GENERADAS EN EJERCICIOS PRESCRITOS

El pasado 24 de junio la Dirección General de Tributos (DGT) emitió dos contestaciones a consultas vinculantes (V1510-22 y V1511-22), en virtud de las cuales se produce un importante cambio de criterio doctrinal respecto de la posibilidad de reconocimiento, "ex novo", de deducciones no incluidas en la autoliquidación del período impositivo en que se generaron.

Hasta el momento, la DGT había admitido (en virtud de, entre otras, contestación a consulta vinculante V3477-16) la posibilidad de consignar en una autoliquidación deducciones generadas en períodos anteriores, aunque no hubieran sido objeto de inclusión en las autoliquidaciones de los períodos impositivos en que efectivamente se generaron.

Alternativamente, la DGT admitía la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos de generación, siempre que no se encontraran

prescritos, sin que en ningún caso esta rectificación supusiera un requisito para su aplicación en ejercicios posteriores (aplicando en este sentido el límite temporal específico para cada deducción).

No obstante, a través de estas nuevas contestaciones a consultas, la DGT modifica su criterio, **limitando la aplicación de las deducciones a aquellos importes que hubieran sido objeto de declaración en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos en que se generaron.**

A este respecto, si bien la DGT sigue admitiendo la posibilidad de instar **la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores**, al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos.

De esta forma, frente al criterio anterior que permitía reconocer las deducciones generadas en períodos anteriores con el límite temporal propio que se estableciera en la normativa para la aplicación de cada deducción, la DGT ha optado por restringir dicho límite temporal al plazo de prescripción.

La DGT fundamenta este cambio de criterio en la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) -Resoluciones de 23 de marzo de 2022- y el Tribunal Supremo – Sentencia de 22 de julio de 2021, Rec. Casación 1118/2020-.

Finalmente, la DGT, que se encuentra vinculada por la doctrina del TEAC, ha hecho suyo este criterio, en lo relativo a deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (V1510-22) y por actividades de I+D+i (V1511-22), si bien deberá entenderse que este criterio será aplicable a cualesquiera otras.

Como conclusión y de acuerdo con el nuevo criterio doctrinal adoptado por la DGT, **no se podrán incluir en una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un período impositivo no prescrito, "ex novo", deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, que debieron incluirse por haberse generado en dicho período.**

En resumen, el reconocimiento de las deducciones que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de los períodos en que se generaron, **exigirá la previa rectificación de las autoliquidaciones de estos períodos.**

3. NOVEDADES TRIBUTARIAS CONTEMPLADAS EN LA LEY ORGÁNICA 9/2022 EN CUANTO AL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Mediante la Ley Orgánica 9/22 publicada en el BOE 181 del pasado 29 de julio, se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

También en dicha Ley se modifican normas relativas al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

En concreto, **se cede a las Comunidades Autónomas el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y que podrán asumir la competencia en la regulación de los tipos impositivos y de la gestión del tributo.**

También se modifica la ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias para establecer el alcance y las competencias que pueden ejercer las Comunidades Autónomas en este Impuesto.

4. TODOS LOS AUTÓNOMOS TENDRÁN QUE DECLARAR EN EL IRFF SIN QUE LES SEAN DE APLICACIÓN LOS LÍMITES MÍNIMOS GENERALES PARA DECLARAR Y OTRAS MODIFICACIONES CONTEMPLADAS EN EL RDL 13/2022

El Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE 27-07-2022), **que entrará en vigor el 1 de enero de 2023**, introduce dos modificaciones en el ámbito tributario y aclara la aplicación de una deducción en el Impuesto sobre Sociedades:

Obligación de declarar IRPF

La disposición final primera del Real Decreto-Ley 13/2022, modifica el artículo 96.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, para establecer **la obligación de declarar para todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del periodo impositivo hubieran estado de alta**, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

Gestión tributaria

La disposición final segunda del Real Decreto-Ley 13/2022, modifica el artículo 117 de la Ley General Tributaria para asegurar un adecuado funcionamiento del sistema de regularización previsto en el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, **incluyendo como competencias de los órganos de gestión tributaria la comprobación de los regímenes tributarios especiales de atribución de rentas**.

Deducción por contribuciones a sistemas de previsión social empresarial

La disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 13/2022, **aclara la aplicación de la deducción por contribuciones a sistemas de previsión social empresarial prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, estableciendo que **los autónomos con personas a su cargo podrán practicar la deducción prevista** en el artículo 38 ter de la LIS (Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial), en los términos y condiciones previstos en el artículo 68.2 de la LIRPF (Deducciones en actividades económicas).

5. NOVEDADES EN RELACIÓN CON LAS APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

Se ha aprobado la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por (Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, publicada en el BOE del 1 de julio y con efectos a partir de 2 de julio de 2022).

El objetivo de esta nueva regulación es **facilitar el acceso de los trabajadores a la previsión social empresarial, y en concreto a los planes de pensiones de empleo**, especialmente a los trabajadores de pymes y de pequeñas administraciones públicas y a los autónomos, a través de instrumentos que combinen bajo coste, calidad y una sencilla puesta en marcha.

En la nueva normativa, destacan principalmente tres grupos de medidas:

- La regulación de los nuevos fondos de pensiones de empleo de promoción pública abiertos (FPEPP).
- La regulación de los nuevos planes de pensiones de empleo simplificados (PPES).
- La modificación de los límites en las contribuciones y aportaciones a planes de pensiones de empleo y a otros instrumentos de previsión social empresarial alternativos con la misma fiscalidad, modificaciones especialmente destacadas para el caso de los trabajadores autónomos.

Durante los próximos meses se aprobará el desarrollo reglamentario de la nueva Ley, que modificará el Reglamento de planes y fondos de pensiones (Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero).

En cuanto a la reducción en base imponible del IRPF, **con efectos a partir del día 2 de julio de 2022**, fecha de entrada en vigor de la Ley, se establece un nuevo límite por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, adicional al límite general de 1.500€ anuales, y aplicable a las aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o de autónomos de nueva creación. Asimismo, se equipará el tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al de los planes de pensiones.

Las principales novedades en este aspecto son las siguientes:

1) El nuevo límite de reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, **adicional al límite general de 1.500€ anuales**, se establece en los siguientes importes:

a) **8.500€ anuales, cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales**, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:

Importe anual de la contribución	Coeficiente
Igual o inferior a 500€	2,5
Entre 500,01 y 1.000€	2
Entre 1.000,01 y 1.500€	1,5
Más de 1.500€	1

En todo caso, se aplica el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000€ procedentes de la empresa que realiza la contribución, debiendo la empresa comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador se consideran aportaciones del trabajador.

b) **4.250€ anuales, cuando el incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos** (RDLeg 1/2002 art.67.1.a) y c) redacc L 12/2022); o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que **sea promotor y, además, participe** o las Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

La cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos señalados en los apartados a) y b) anteriores es de 8.500€ anuales.

Adicionalmente, se mantiene el incremento de 5.000€ anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

En el mismo sentido, se ha modificado el límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

2) **Se equipará el tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales** (Rgto (UE) 2019/1238) al de los planes de pensiones. En particular:

a) Las aportaciones del ahorrador a estos productos pueden reducir la base imponible general en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones, incluyéndose en el límite máximo conjunto señalado en el apartado 1 anterior para los sistemas de previsión social.

- b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de estos productos se consideran rendimientos del trabajo y no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) En caso de disposición de los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a estos productos, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, el contribuyente debe reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones regularizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. EL TRIBUNAL SUPREMO RECHAZA QUE LAS ACCIONES Y LAS PARTICIPACIONES SOCIALES SE USEN PARA CALCULAR EL CONCEPTO DE "AJUAR DOMÉSTICO"

Ante la dificultad de conocer el valor del ajuar en el Impuesto sobre Sucesiones, la Ley establece que es el 3% de los bienes heredados.

El Tribunal Supremo, en una sentencia de 29 de junio de 2022, **rechaza que las acciones y las participaciones sociales se usen para calcular el concepto de "ajuar doméstico"**. De esta forma, impide que Hacienda lo incluya en el cálculo del 3% de los bienes heredados que establece el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) para estimar el valor del ajuar.

El fallo frena así las liquidaciones que venían realizando las Haciendas Autonómicas, que incluían en la base para calcular este 3% las acciones y los valores. Este concepto incluye los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos, ropas, mobiliario o enseres de la vivienda habitual, que son normalmente muy difíciles de calcular. Ante esta dificultad, la Ley establece que el ajuar tendrá el valor del 3% del total de bienes transmitidos en la herencia, lo que se llama el caudal relicto.

Sin embargo, el Tribunal Supremo declina que el importe del 3% comprenda todos los bienes de la herencia. El fallo establece que solo pueden incluirse **"aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás"**.

El Tribunal crea doctrina y establece que "las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3%", señala. Y concluye: "no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que Hacienda debe excluir".

7. EL TEAC APLICA LA DOCTRINA ESTABLECIDA POR EL TJUE EN SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 2022 RELATIVA AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR DE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO (MODELO 720)

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en sus dos resoluciones de 12 de mayo de 2022, resuelve sobre la presunción prevista en el artículo 39 de la LIRPF (ganancias patrimoniales no justificadas), consistente en considerar como ganancia no justificada el importe de los bienes y derechos situados en el extranjero **que no hayan sido declarados por el contribuyente dentro del plazo establecido a través de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a través del Modelo 720**.

Dicha obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude.

La principal consecuencia de incumplir con la obligación de informar sobre la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero **era la generación de un hecho imponible imprescriptible consistente en la imputación en la base general del IRPF de una**

ganancia no justificada por el importe de los bienes y derechos no declarados en el extranjero, salvo que se acreditara (a) su adquisición a través de rentas declaradas, o (b) en periodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

Esta normativa fue objeto de impugnación ante el TJUE por vulneración del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el cual, en su reciente Sentencia de 27 de enero de 2022, determinó que, si bien la normativa perseguía objetivos legítimos de lucha contra el fraude fiscal, había aspectos de la norma que traspasaban los límites necesarios para la consecuencia de tal fin.

Los aspectos cuestionados eran: (i) la imprescriptibilidad de la imputación de la ganancia no justificada, y (ii) la desproporcionada multa pecuniaria que derivaba del incumplimiento de declaración.

En definitiva, el TJUE determinó que la ganancia no justificada es plenamente válida pero sus consecuencias no podían desplegarse y excluir los plazos de prescripción del derecho a liquidar esas rentas ocultas descubiertas. De este modo, se concluye que no es posible aplicar las consecuencias del artículo 39 de la LIRPF -someter a gravamen, en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de declarar la tenencia de bienes en el extranjero, el valor de dichos bienes- **si se acredita por el contribuyente que, cuando se aplican dichas consecuencias, ya han prescrito los ejercicios anteriores en los que se obtuvieron las rentas con las que se financió su adquisición**, de modo que se tenga en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se gravaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas.

Como consecuencia de todo lo anterior, el TEAC determina que ninguna regla general retrasa el "dies a quo" del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas ocultas que se someten a gravamen, de modo que este cómputo habrá comenzado, según se dispone en el artículo 67.1 de la LGT (cómputo de los plazos de prescripción), al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar cada uno de los ejercicios en los que estas rentas ocultas se hayan obtenido.

Adicionalmente, determina que la no aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF al instituto de la prescripción resulta en las siguientes reglas:

- La presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho de liquidar las rentas ocultas de ningún ejercicio, **al tratarse de una declaración informativa que no liquida la cuota del IRPF.**
- Las rentas ocultas generadas en los ejercicios prescritos **son inmunes a su calificación como ganancia no justificada cuando se detectan o afloran en forma de patrimonio situado en el extranjero sobre el que no se ha cumplido el deber de informar en plazo.**
- Por el contrario, **las rentas ocultas generadas en los periodos no prescritos sí quedarán afectas a la calificación de ganancia no justificada y se integrarán en la base imponible general**, salvo que se acredite que ya fueron declaradas o se obtuvieron en el extranjero sin residencia fiscal en España.
- Por último, no debe formar parte de la renta sometida a gravamen por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF la parte del valor de los activos situados en el extranjero que, pese a haberse generado en un ejercicio no prescrito, se acredite por el contribuyente que se trata del mero aumento de valor de los mismos activos poseídos a final del último ejercicio prescrito, **pues no se someten a gravamen en el IRPF las plusvalías tácitas no realizadas, que serán gravadas cuando se enajenen los activos que las incorporan.**

