

SUMARI

- 1. EL TRIBUNAL SUPREM ADMET QUE PUGUI SER DESPESA DEDUÏBLE LA RETRIBUCIÓ ABONADA PER UNA SOCIETAT A UN SOCI MAJORITARI NO ADMINISTRADOR**  
*En dues sentències dictades en el mes de juliol de 2022, el Tribunal Suprem admet que les empreses puguin deduir com a despesa, en el seu Impost de Societats, les retribucions abonades a un soci majoritari que no sigui administrador.*
- 2. LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS CANVIA EL SEU CRITERI SOBRE EL RECONeixEMENT "EXNOVO" DE DEDUCCIONS GENERADES EN EXERCICIS PRESCRITS**  
*Sobre la base de la recent doctrina del TEAC i del Tribunal Suprem, la DGT modifica el seu criteri doctrinal.*
- 3. NOVELTATS TRIBUTÀRIES CONTEMPLADES EN LA LLEI ORGÀNICA 9/2022 QUANT A L'IMPOST SOBRE EL DIPÒSIT DE RESIDUS EN ABOCADORS, LA INCINERACIÓ I LA COINCINERACIÓ DE RESIDUS**  
*Les Comunitats Autònomes podran assumir la competència en la regulació dels tipus impositius i de la gestió del tribut.*
- 4. TOTS ELS AUTÒNOMS HAURAN DE DECLARAR EN L'IRPF SENSE QUE ELS SIGUIN D'APLICACIÓ ELS LÍMITS MÍNIMS GENERALS PER DECLARAR I ALTRES MODIFICACIONS CONTEMPLADES EN EL RDL 13/2022**  
*El Reial Decret-Llei 13/2022 modifica la LIRPF, establint l'obligació de fer la declaració de la renda per als autònoms i els Treballadors del Mar, independentment dels seus ingressos.*
- 5. NOVELTATS EN RELACIÓ AMB LES APORTACIONS I CONTRIBUCIONS A SISTEMES DE PREVISIÓ SOCIAL**  
*L'objectiu de la nova regulació és facilitar l'accés dels treballadors a la previsió social empresarial.*
- 6. IMPOST SOBRE SUCCESSIONS. EL TRIBUNAL SUPREM REBUTJA QUE LES ACCIONS I LES PARTICIPACIONS SOCIALS S'USIN PER CALCULAR EL CONCEPTE D' "AIXOVAR DOMÈSTIC"**  
*Una sentència del Tribunal Suprem rebutja que Hisenda inclogui aquests actius a la base per calcular l'aixovar domèstic.*
- 7. EL TEAC APLICA LA DOCTRINA FIXADA PEL TRIBUNAL DE JUSTÍCIA DE LA UNIÓ EUROPEA (TJUE) EN SENTÈNCIA DE 27 DE GENER DE 2022 RELATIVA A L'INCOMPLIMENT DE L'OBLIGACIÓ D'INFORMAR DE BÉNS I DRETS SITUATS A L'ESTRANGER (MODEL 720)**  
*El TEAC, en dues resolucions de 12 de maig de 2022, resol sobre la presumpció prevista en l'article 39.1 de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.*

**1. EL TRIBUNAL SUPREM ADMET QUE PUGUI SER DESPESA DEDUÏBLE LA RETRIBUCIÓ ABONADA PER UNA SOCIETAT A UN SOCI MAJORITARI NO ADMINISTRADOR**

El Tribunal Suprem en dues recents sentències del passat mes de juliol, considera que **la retribució del soci treballador és deduïble com a despesa**, sempre que s'acrediti la corresponent inscripció comptable, s'imputi conformement a meritació i revesteixi justificació documental.

Aquestes sentències tenen rellevància ja que la tesi de l'Agència Tributària anava en sentit contrari i entenia que aquestes quantitats no eren deduïbles, per no ser obligatòries i així, les qualificava de liberalitat.

Per tant, i això hem de remarcar-ho, davant la tesi de l'Administració, **el Tribunal Suprem considera que la retribució del soci treballador és deduïble com a despesa**, quan s'acrediti.

Les sentències, destaquen que l'important és la realitat de la prestació del servei, la seva efectiva retribució i la seva correlació amb l'activitat empresarial.

La posició de l'Administració es basava en una confusió de personalitats i de propietats en apuntar que el soci era l' "amo" o "propietari" de l'empresa, obviant que existeixen **dues personalitats jurídiques diferenciades**, la de la societat i la dels seus socis. Per a l'Alt Tribunal, "desdibuixar una premissa (amb la finalitat de preservar la integritat del gravamen), sobre la qual, des de fa segles, ha vingut erigint-se bona part del Dret actual, reclama una sòlida justificació" que, en aquest cas, no es va produir.

Per a aquestes sentències, "la preocupació d'evitar o emparar situacions fraudulentas" subjau en la negativa de l'Administració a considerar deduïble aquesta despesa però -adverteix el Tribunal Suprem-, **l'Administració "manca de facultats per qualificar un determinat acte o negoci de forma libèrrima, sinó que, com a pressupost de la seva actuació tributària posterior, haurà de ser acurada a l'hora de triar i d'aplicar els mecanismes que l'ordenament jurídic posa a la seva disposició"** perquè "el que està en joc és el respecte dels drets i garanties dels obligats tributaris."

Recorda el Tribunal Suprem, que l'ordenament jurídic proporciona una definició en negatiu o excloent de despeses deduïbles, ja que se centra en els "no deduïbles", de manera que la noció de despesa deduïble en l'Impost de Societats ha de construir-se "sobre la base de la regla general (deduïbilitat)/excepció (no deduïbilitat), atenent a l'esperit i finalitat perseguida per la norma jurídica."

Finalment, considera que "en casos com el que ens ocupa, evidentment, **ningú pot pretendre que, qui dugui a terme l'activitat o presti el servei es desprengui o abstregui de la seva condició de soci, accionista o participi**, raó per la qual, l'accent haurà de situar-se en la realitat i efectivitat de l'activitat desenvolupada, més que en la condició de soci, accionista o participi de qui la realitza."

Aquesta doctrina permetrà a petites i mitges empreses, deduir en el seu Impost de Societats, les retribucions abonades als seus socis treballadors sense que es produeixi discussió amb l'Agència Tributària, sempre que s'acreditin adequadament.

## **2. LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS CANVIA EL SEU CRITERI SOBRE EL RECONeixEMENT "EXNOVO" DE DEDUCCIIONS GENERADES EN EXERCICIS PRESCRITS**

El passat 24 de juny la Direcció General de Tributs (DGT) va emetre dues contestacions a consultes vinculants (V1510-22 i V1511-22), en virtut de les quals es produeix un important canvi de criteri doctrinal respecte de la possibilitat de reconeixement, "exnovo", de deduccions no incloses en l'autoliquidació del període impositiu en què es van generar.

Fins al moment, la DGT havia admès (en virtut de, entre altres, contestació a consulta vinculant V3477-16) la possibilitat de consignar en una autoliquidació deduccions generades en períodes anteriors, encara que no haguessin estat objecte d'inclusió en les autoliquidacions dels períodes impositius en què efectivament es van generar.

Alternativament, la DGT admetia la possibilitat d'instar la rectificació de les autoliquidacions dels períodes de generació, sempre que no es trobessin prescrits, sense que en cap cas aquesta rectificació suposés un requisit per a la seva aplicació en exercicis posteriors (aplicant en aquest sentit el límit temporal específic per a cada deducció).

No obstant això, mitjançant aquestes noves contestacions a consultes, la DGT modifica el seu criteri, **limitant l'aplicació de les deduccions a aquells imports que**

**haguessin estat objecte de declaració en les autoliquidacions corresponents als períodes en què es van generar.**

Referent a això, si bé la DGT encara admet la possibilitat d'instar **la rectificació de les autoliquidacions de períodes anteriors**, a fi de consignar les deduccions generades en aquests períodes, aquesta possibilitat queda limitada a exercicis no prescrits.

D'aquesta forma, enfront del criteri anterior que permetia reconèixer les deduccions generades en períodes anteriors amb el límit temporal propi que s'establís en la normativa per a l'aplicació de cada deducció, la DGT ha optat per restringir aquest límit temporal al termini de prescripció.

La DGT fonamenta aquest canvi de criteri en la recent doctrina del Tribunal Econòmic-Administratiu Central (TEAC) -Resolucions de 23 de març de 2022- i el Tribunal Suprem - Sentència de 22 de juliol de 2021, Rec. Cassació 1118/2020-.

Finalment, la DGT, que es troba vinculada per la doctrina del TEAC, ha fet seu aquest criteri, quant a deduccions per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat (V1510-22) i per activitats de R+D+i (V1511-22), si bé haurà d'entendre's que aquest criteri serà aplicable a qualssevol unes altres.

Com a conclusió i d'acord amb el nou criteri doctrinal adoptat per la DGT, **no es podran incloure en una autoliquidació de l'Impost de Societats d'un període impositiu no prescrit, "ex novo", deduccions no incloses en l'autoliquidació d'un període impositiu prescrit, que van haver d'incloure's per haver-se generat en aquest període.**

**En resum**, el reconeixement de les deduccions que no van ser incloses en les autoliquidacions dels períodes en què es van generar, **exigirà la prèvia rectificació de les autoliquidacions d'aquests períodes.**

### **3. NOVETATS TRIBUTÀRIES CONTEMPLADES EN LA LLEI ORGÀNICA 9/2022 QUANT A L'IMPOST SOBRE EL DIPÒSIT DE RESIDUS EN ABOCADORS, LA INCINERACIÓ I LA COINCINERACIÓ DE RESIDUS**

Mitjançant la Llei Orgànica 9/22 publicada al BOE 181 del passat 29 de juliol, s'estableixen normes que facilitin l'ús d'informació financera i d'un altre tipus per a la prevenció, detecció, recerca o enjudiciament d'infraccions penals, de modificació de la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes i altres disposicions connexes i de modificació de la Llei Orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal.

També en aquesta Llei es modifiquen normes relatives al sistema de finançament de les Comunitats Autònomes.

En concret, **es cedeix a les Comunitats Autònomes l'Impost sobre el Dipòsit de Residus en abocats, la incineració i la coïncineració de residus i que podran assumir la competència en la regulació dels tipus impositius i de la gestió del tribut.**

També es modifica la llei 22/2009 per la qual es regula el sistema de finançament de la Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries per establir l'abast i les competències que poden exercir les Comunitats Autònomes en aquest Impost.

### **4. TOTS ELS AUTÒNOMS HAURAN DE DECLARAR EN L'IRFF SENSE QUE ELS SIGUIN D'APLICACIÓ ELS LÍMITS MÍNIMS GENERALS PER DECLARAR I ALTRES MODIFICACIONS CONTEMPLADES EN EL RDL 13/2022**

El Reial Decret-Llei 13/2022, de 26 de juliol, pel qual s'estableix un nou sistema de cotització per als treballadors per compte propi o autònoms i es millora la protecció per

cessament d'activitat (BOE 27-07-2022), **que entrarà en vigor l'1 de gener de 2023**, introdueix dues modificacions en l'àmbit tributari i aclareix l'aplicació d'una deducció en l'Impost de Societats:

#### **Obligació de declarar IRPF**

La disposició final primera del Reial Decret-Llei 13/2022, modifica l'article 96.2 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques, per establir **l'obligació de declarar per a totes aquelles persones físiques que a qualsevol moment del període impositiu haguessin estat d'alta**, com a treballadors per compte propi, en el Règim Especial de Treballadors per Compte Propi o Autònoms, o en el Règim Especial de la Seguretat Social dels Treballadors del Mar.

#### **Gestió tributària**

La disposició final segona del Reial Decret-Llei 13/2022, modifica l'article 117 de la Llei General Tributària per assegurar un adequat funcionament del sistema de regularització previst en l'article 308 del text refós de la Llei General de la Seguretat Social, **incloent-hi com a competències dels òrgans de gestió tributària la comprovació dels règims tributaris especials d'atribució de rendes**.

#### **Deducció per contribucions a sistemes de previsió social empresarial**

La disposició addicional tercera del Reial decret-Llei 13/2022, **aclareix l'aplicació de la deducció per contribucions a sistemes de previsió social empresarial prevista en la Llei de l'Impost de Societats als contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques**, establint que **els autònoms amb persones a càrrec seu podran practicar la deducció prevista** en l'article 38 ter de la LIS (Deducció per contribucions empresarials a sistemes de previsió social empresarial), en els termes i condicions prevists en el article 68.2 de la LIRPF (Deduccions en activitats econòmiques).

## **5. NOVETATS EN RELACIÓ AMB LES APORTACIONS I CONTRIBUCIONS A SISTEMES DE PREVISIÓ SOCIAL**

S'ha aprovat la Llei 12/2022, de 30 de juny, de regulació per a l'impuls de plans de pensions d'ocupació, per la qual es modifica el text refós de la Llei de Regulació dels Planes i Fons de Pensions aprovat per (Reial Decret Legislatiu 1/2002, de 29 de novembre, publicada en el BOE de l'1 de juliol i amb efectes a partir de 2 de juliol de 2022).

L'objectiu d'aquesta nova regulació és **facilitar l'accés dels treballadors a la previsió social empresarial, i en concret als plans de pensions d'ocupació**, especialment als treballadors de pimes i de petites administracions públiques i als autònoms, mitjançant instruments que combinin cost reduït, qualitat i una senzillesa.

En la nova normativa, destaquen principalment tres grups de mesures:

- La regulació dels nous fons de pensions d'ocupació de promoció pública oberts (FPOPP).
- La regulació dels nous plans de pensions d'ocupació simplificats (PPOS).
- La modificació dels límits en les contribucions i aportacions a plans de pensions d'ocupació i a altres instruments de previsió social empresarial alternatius amb la mateixa fiscalitat, modificacions especialment destacades per al cas dels treballadors autònoms.

Durant els mesos vinents s'aprovarà el desenvolupament reglamentari de la nova Llei, que modificarà el Reglament de plans i fons de pensions (Reial decret 304/2004, de 20 de febrer).

En quant a la reducció en base imposable de l'IRPF, **amb efectes a partir del dia 2 de juliol de 2022**, data d'entrada en vigor de la Llei, s'estableix un nou límit per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, addicional al límit general de 1.500€ anuals, i aplicable a les aportacions als plans de pensions d'ocupació simplificats de treballadors per compte propi o d'autònoms de nova creació. Així mateix, s'equiparà el tractament fiscal dels productes paneuropeus de pensions individuals al dels plans de pensions.

Les principals novetats en aquest aspecte són les següents:

1) El nou límit de reducció a la base imposable per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, **adicional al límit general de 1.500€ anuals**, s'estableix en els següents imports:

- a) **8.500€ anuals, quan l'increment provingui de contribucions empresarials**, o d'aportacions del treballador al mateix instrument de previsió social per import igual o inferior al resultat d'aplicar a la respectiva contribució empresarial el coeficient que resulti del següent quadre:

<b>Import anual de la contribució</b>	<b>Coeficient</b>
Igual o inferior a 500€	2,5
Entre 500,01 i 1.000€	2
Entre 1.000,01 i 1.500€	1,5
Més de 1.500€	1

En tot cas, s'aplica el coeficient 1 quan el treballador obtingui en l'exercici rendiments íntegres del treball superiors a 60.000€ procedents de l'empresa que realitza la contribució, tenint l'empresa l'obligació de comunicar a l'entitat gestora o asseguradora de l'instrument de previsió social que no es produeix aquesta circumstància.

A aquests efectes, les quantitats aportades per l'empresa que derivin d'una decisió del treballador es consideren aportacions del treballador.

- b) **4.250€ anuals, quan l'increment provingui d'aportacions als plans de pensions d'ocupació simplificats de treballadors per compte propi o autònoms** (RDLeg 1/2002 art.67.1.a) i c) redacc L 12/2022); o d'aportacions pròpies que l'empresari individual o el professional realitzi a plans de pensions d'ocupació, dels quals **sigui promotor i, a més, participi** o les Mutualitats de Previsió Social de les quals sigui mutualista, així com les que realitzi a plans de previsió social empresarial o segurs col·lectius de dependència dels quals, al seu torn, sigui tomador i assegurat.

**La quantia màxima de reducció per aplicació dels increments assenyalats als apartats a) i b) anteriors és de 8.500€ anuals.**

Adicionalment, es manté l'increment de 5.000€ anuals per a les primes d'assegurances col·lectives de dependència satisfetes per l'empresa.

En el mateix sentit, s'ha modificat el límit financer d'aportacions i contribucions als sistemes de previsió social.

2) **S'equipara el tractament fiscal dels productes paneuropeus de pensions individuals** (Rgto (UE) 2019/1238) al dels plans de pensions. En particular:

- a) Les aportacions de l'estalviador a aquests productes poden reduir la base imposable general en els mateixos termes que les realitzades als plans de pensions, incloent-se en el límit màxim conjunt assenyalat a l'apartat 1 anterior per als sistemes de previsió social.
- b) Les prestacions percebudes pels beneficiaris d'aquests productes es consideren rendiments del treball i no estan subjectes a l'Impost sobre Successions i Donacions.
- c) En cas de disposició dels drets de contingut econòmic derivats de les aportacions a aquests productes, totalment o parcialment, en supòsits diferents dels previstos en la normativa de plans i fons de pensions, el contribuent ha de reposar les reduccions a la base imposable indegudament practicades, mitjançant autoliquidació complementària amb inclusió dels interessos de demora. Les quantitats percebudes que excedeixin de l'import de les aportacions regularitzades tributaran com a rendiment del treball en el període impositiu en què es percebin.

## **6. IMPOST SOBRE SUCCESSIONS. EL TRIBUNAL SUPREM REBUTJA QUE LES ACCIONS I LES PARTICIPACIONS SOCIALS S'USIN PER CALCULAR EL CONCEPTE D'AIXOVAR DOMÈSTIC**

Davant la dificultat de conèixer el valor de l'aixovar en l'Impost sobre Successions, la Llei estableix que és el 3% dels béns heretats.

El Tribunal Suprem, en una sentència de 29 de juny de 2022, **rebutja que les accions i les participacions socials s'usin per calcular el concepte d'aixovar domèstic**. D'aquesta forma, impedeix que Hisenda ho inclogui en el càlcul del 3% dels béns heretats que estableix l'Impost sobre Successions i Donacions (ISD) per estimar el valor de l'aixovar.

La sentència frena així les liquidacions que realitzaven les Hisendes Autòniques, que afegien a la base per calcular aquest 3% les accions i els valors. Aquest concepte inclou els efectes personals i de la llar, utensilis domèstics, robes, mobiliari o estris de l'habitatge habitual, que són normalment molt difícils de calcular. Davant aquesta dificultat, la Llei estableix que l'aixovar tindrà el valor del 3% del total de béns transmesos en l'herència, la qual cosa es diu el cabal relicte.

No obstant això, el Tribunal Suprem declina que l'import del 3% compregui tots els béns de l'herència. La sentència estableix que solament poden incloure's **"aquells que puguin afectar-se, per la seva identitat, valor i funció, a l'ús particular o personal del causant, a exclusió de tots els altres"**.

El Tribunal crea doctrina i estableix que "les accions i participacions socials, per no integrar-se, ni tan sols analògicament, en tal concepte d'aixovar domèstic, per ampli que ho configurem, no poden ser contemplades a l'efecte d'aplicar la presumpció legal del 3%", assenyala. I conclou: "no està necessitada de prova la qualificació dels béns per raó de la seva naturalesa, que Hisenda ha d'excloure".

## **7. EL TEAC APLICA LA DOCTRINA ESTABLERTA PEL TJUE EN SENTÈNCIA DE 27 DE GENER DE 2022 RELATIVA A L'INCOMPLIMENT DE L'OBLIGACIÓ D'INFORMAR DE BÉNS I DRETS SITUATS A L'ESTRANGER (MODEL 720)**

El Tribunal Econòmic Administratiu Central (TEAC), en les seves dues resolucions de 12 de maig de 2022, resol sobre la presumpció prevista en l'article 39 de l'IRPF (guany patrimonials no justificades), consistent a considerar com a guany no justificat l'import dels béns i drets situats a l'estranger **que no hagin estat declarats pel contribuent dins del termini establert a través de la declaració informativa sobre béns i drets situats a l'estranger, a través del Model 720**.

Aquesta obligació de declarar els béns i drets situats a l'estranger va ser introduïda per la Llei 7/2012, de 29 d'octubre, de Mesures per a la Prevenció i Lluita contra el Fraud.

La principal conseqüència d'incomplir amb l'obligació d'informar sobre la tinença de béns i drets situats a l'estranger **era la generació d'un fet imposable imprescriptible consistent en la imputació a la base general de l'IRPF d'un guany no justificat per l'import dels béns i drets no declarats a l'estranger**, tret que s'acredités (a) la seva adquisició a través de rendes declarades, o (b) en períodes en els quals el contribuent no fos resident a Espanya.

Aquesta normativa va ser objecte d'impugnació davant el TJUE per vulneració del Tractat de Funcionament de la Unió Europea, el qual, en la seva recent Sentència de 27 de gener de 2022, va determinar que, si bé la normativa perseguia objectius legítims de lluita contra el fraud fiscal, hi havia aspectes de la norma que traspassaven els límits necessaris per a la conseqüència de tal fi.

Els aspectes qüestionats eren: (i) la imprescriptibilitat de la imputació del guany no justificat, i (ii) la desproporcionada multa pecuniària que derivava de l'incompliment de declaració.

**En definitiva, el TJUE va determinar que el guany no justificat és plenament vàlida, però les seves conseqüències no podien desplegar-se i excloure els terminis de**

**prescripció del dret a liquidar aquestes rendes ocultes descobertes.** D'aquesta manera, es conclou que no és possible aplicar les conseqüències de l'article 39 de l'LIRPF - sotmetre a gravamen, en l'exercici en el qual es va incomplir l'obligació de declarar la tinença de béns a l'estranger, el valor d'aquests béns- **si s'acredita pel contribuent que, quan s'apliquen aquestes conseqüències, ja han prescrit els exercicis anteriors en els quals es van obtenir les rendes amb les quals es va finançar la seva adquisició,** de manera que es tingui en compte l'exercici o l'any respecte dels quals es gravava normalment l'impost corresponent a aquestes rendes.

A conseqüència de tot l'anterior, el TEAC determina que cap regla general retarda el "dies a quo" del termini de prescripció del dret a determinar el deute tributari dels exercicis en el que es van obtenir les rendes ocultes que se sotmeten a gravamen, de manera que aquest còmput haurà començat, segons es disposa en l'article 67.1 de la LGT (còmput dels terminis de prescripció), l'endemà de la finalització del termini per autoliquidar cadascun dels exercicis en els quals aquestes rendes ocultes s'hagin obtingut.

Adicionalment, determina que la no aplicació de l'article 39.2 de l'LIRPF a l'institut de la prescripció resulta en les següents regles:

- La presentació del Model 720 no interromp la prescripció del dret de liquidar les rendes ocultes de cap exercici, **en tractar-se d'una declaració informativa que no liquida la quota de l'IRPF.**
- Les rendes ocultes generades en els exercicis prescrits **són immunes a la seva qualificació com a guany no justificat quan es detecten o afloren en forma de patrimoni situat a l'estranger sobre el qual no s'ha complert el deure d'informar en termini.**
- Per contra, **les rendes ocultes generades en els períodes no prescrits sí quedaran afectes a la qualificació de guany no justificat i s'integraran a la base imposable general,** tret que s'acrediti que ja van ser declarades o es van aconseguir a l'estranger sense residència fiscal a Espanya.
- Finalment, no ha de formar part de la renda sotmesa a gravamen per aplicació de l'article 39.2 de l'LIRPF la part del valor dels actius situats a l'estranger que, malgrat haver-se generat en un exercici no prescrit, s'acrediti pel contribuent que es tracta del mer augment de valor dels mateixos actius posseïts a final de l'últim exercici prescrit, **ja que no se sotmeten a gravamen en l'IRPF les plusvàlues tàcites no realitzades, que seran gravades quan s'alienin els actius que les incorporen.**

*BOU & ASSOCIATS*

