

Septiembre 2024

Si las retribuciones de los miembros del consejo de administración están acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades

El alquiler a estudiantes durante el curso lectivo puede beneficiarse de la reducción del 60 por 100 por alquiler de vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

I.	ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
	A) Normativa Estatal	3
	B) Normativa Autonómica	4
	C) Normativa Foral del País Vasco	5
	D) Normativa Foral de Navarra	9
II.	ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES.....	10
	A) La validez de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección y su últimas interpretaciones jurisprudenciales	10
	B) Retribuciones de los administradores societarios. 15 años de controversia	20
III.	DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA	31
IV.	CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	35

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Real Decreto-ley 4/2024 de 26 de junio

Se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.

BOE de 27 de junio de 2024

Orden HAC/672/2024 de 25 de junio

Se aprueba el modelo 159 de Declaración anual de consumo de energía eléctrica, y se determina la forma y procedimiento para su presentación.

BOE de 03 de julio de 2024

Convenio entre el Reino de España y la República del Paraguay

Convenio entre el Reino de España y la República del Paraguay para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión o elusión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Santo Domingo el 25 de marzo de 2023.

BOE de 29 de julio de 2024

Orden HAC/819/2024 de 30 de julio

Se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales; y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria.

BOE de 05 de agosto de 2024

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Canarias

Orden HAC/646/2024 de 25 de junio

Se modifican la Orden HAC/66/2002 de 15 de enero, por la que se aprueba el modelo 038, para la relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos; la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta» y la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, «Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación

BOE de 28 de junio de 2024

Ley 2/2024 de 29 de mayo

De medidas en materia territorial y urbanística para la recuperación económica y social de la isla de La Palma tras la erupción volcánica de Cumbre Vieja.

BOE de 31 de julio de 2024

Comunidad Autónoma de Castilla y León

Ley 4/2024 de 9 de mayo

De medidas tributarias, financieras y administrativas.

BOE de 16 de julio de 2024

Comunidad Autónoma de las Islas Baleares

Decreto-ley 2/2024, de 10 de mayo

Por el turismo responsable y la mejora de la calidad en zonas turísticas, de modificación del Decreto-ley 1/2020, de 17 de enero.

BOE de 04 de julio de 2024

Real Decreto 710/2024, de 23 de julio

Se aprueba el Reglamento de desarrollo del Régimen fiscal especial de las Illes Balears.

BOE de 24 de julio de 2024

Ley 3/2024, de 3 de mayo

De medidas urgentes en materia de vivienda

BOE de 27 de julio de 2024

Comunidad Valenciana

Decreto-ley 5/2024 de 28 de junio

Se aprueban las medidas tributarias urgentes destinadas a compensar determinados efectos negativos producidos a las personas afectadas por el incendio declarado en València el 22 de febrero de 2024.

DOCV de 29 de junio de 2024

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Orden Foral 305/2024, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de mayo de 2024

Se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y las condiciones generales para su presentación telemática.

BOTHA de 3 de junio de 2024

Norma Foral 9/2024

Se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

BOTHA de 7 de junio de 2024

Orden Foral 345/2024, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 10 de junio

Se establece la modificación del calendario de los ingresos fiscales domiciliados en el año 2024.

BOTHA de 21 de junio de 2024

Orden Foral 346/2024, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 10 de junio

Se establece la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de deudores a la Hacienda Foral de Álava por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

BOTHA de 28 de junio de 2024

Decreto Foral 13/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de julio

Se aprueba la modificación del Decreto Foral 5/2024, de 12 de marzo, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOTHA de 19 de julio de 2024

Decreto Foral 20/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 30 de julio

Se aprueba la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2024.

BOTHA de 7 de agosto de 2024

Normativa Foral de Bizkaia

Orden Foral 185/2024, de 24 de mayo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas.

Se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria.

BOB de 4 de junio de 2024

Orden Foral 196/2024, de 5 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2023.

BOB de 13 de junio de 2024

Decreto Foral 74/2024, de 4 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 105/2021, de 20 de julio, por el que se crea una estructura de gobernanza y se regulan medidas de modernización y agilización administrativas para la ejecución de los fondos europeos provenientes del instrumento europeo de recuperación Next Generation-EU.

BOB de 10 de julio de 2024

Orden Foral 237/2024, de 9 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba la comunicación de datos relativa al Régimen Especial de Consolidación Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Declaración censal.

BOB de 17 de julio de 2024

Orden Foral 238/2024, de 9 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba la comunicación de datos relativa al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOB de 17 de julio de 2024

Decreto Foral 82/2024. de 18 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento de Estructura Orgánica del departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero.

BOB de 22 de julio de 2024

Orden Foral 245/2024, de 12 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se corrigen errores en la Orden Foral 3/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOB de 22 de julio de 2024

Decreto Foral 87/2024, de 24 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles con elementos de naturaleza urbana y/o rústica.

BOB de 5 de agosto de 2024

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden Foral 270/2024, de 12 de junio

Se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes para los períodos impositivos iniciados en 2023, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso.

BOG de 18 de junio de 2024

Orden Foral 271/2024, de 14 de junio

Se modifica la Orden Foral 1330/2001, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 040, 042, 044 y 046 de declaración-liquidación de los tributos sobre juegos de suerte, envite o azar.

BOG de 21 de junio de 2024

Orden Foral 272/2024, de 14 de junio

Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

BOG de 21 de junio de 2024

Orden Foral 290/2024, de 19 de junio

Se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

BOG de 25 de junio de 2024

Orden Foral 298/2024, de 25 de junio

Se modifica la Orden Foral 272/2024, de 14 de junio, en la que se detalla la lista de Entidades Colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

BOG de 28 de junio de 2024

Decreto Foral 18/2024, de 25 de junio

Se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2024 en el ámbito de los fines de interés general.

BOG de 2 de julio de 2024

Orden Foral 299/2024, de 1 de julio

Se aprueban las normas de desarrollo de las marcas fiscales previstas para todas las labores del tabaco.

BOG de 4 de julio de 2024

Decreto Foral 21/2024, de 30 de julio

Se dispone el cese del director general de Finanzas y Presupuestos.

BOG de 2 de agosto de 2024

Decreto Foral 6/2024, de 20 de agosto

Nombramiento de la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

BOG de 21 de agosto de 2024

D) Normativa Foral de Navarra

Decreto Foral Legislativo 2/2024 de 24 de julio

Se prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOE de 27 de agosto de 2024

II. ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES

A) La validez de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección y su últimas interpretaciones jurisprudenciales

Introducción

Durante los años 2023 y 2024, se ha venido interpretando jurisprudencialmente un tema tan controvertido como es la conexión entre la vulneración del derecho a la inviolabilidad de domicilio o la intimidad y la validez de las pruebas obtenidas en tales circunstancias en el procedimiento de inspección.

Esta doctrina jurisprudencial viene propiciada por remitirse a las escasas normas aplicables generadas por un vacío normativo. En este artículo lo vamos a enfocar delimitando los términos citados para posteriormente analizarlos jurisprudencialmente.

El concepto de domicilio fiscal de la persona física y de la jurídica

Comenzamos delimitando el concepto domicilio fiscal, definido por la Ley General Tributaria (art. 48 LGT):

- El domicilio fiscal de las personas físicas es el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, si desarrollan principalmente actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.
- El domicilio fiscal de las personas jurídicas es su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

La primera cuestión controvertida es qué se considera por *residencia habitual*. Su delimitación se encuentra regulada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En concreto se entiende por residencia habitual en España:

- Cuando se permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario,

que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél (art. 9 LIRPF).

A su vez, la permanencia en la residencia habitual daría lugar a la cuestión de cómo se puede justificar dicha permanencia. Las diferentes interpretaciones jurisprudenciales establecen que se tendrá que valorar de forma conjunta las pruebas con los siguientes documentos: certificado de empadronamiento en un ayuntamiento, certificado de residencia del ayuntamiento o de la policía local, justificantes por consumos de suministros domésticos, declaraciones de testigos tales como vecinos, conserjes o empleados de establecimientos, justificantes del desarrollo de una actividad laboral o económica en el municipio, etc.

Debemos de resaltar que al estar regulada la definición de residencia fiscal por la LIRPF se puede producir un conflicto con otros impuestos como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En concreto, al determinar en qué Comunidad Autónoma se aplicaría el ISD, debemos de acudir a la norma tributaria de este tributo y, por ejemplo, para las sucesiones y donaciones se establece que la residencia fiscal corresponderá al territorio en que haya permanecido el causante o donatario, salvo en donaciones de inmuebles, el mayor número de días durante el período de cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. Por tanto, en una eventual donación formalizada en un día x durante 2015, el plazo se cuenta desde el mismo día x del año 2010 hasta el día x-1 del año en curso ([DGT CV 10-7-15](#)).

En el supuesto de las personas o entidades no residentes, dependerá de lo que establezcan los tributos¹.

La inviolabilidad de domicilio

Una vez definido el concepto de domicilio fiscal, el siguiente planteamiento sería tratar sobre su inviolabilidad, reconocido como un derecho fundamental en la Constitución (CE) en el art.18: *“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”*. Lo primero que debemos plantear es la diferencia entre el concepto de domicilio constitucionalmente protegido y de los que no tendrían tal consideración.

Domicilios constitucionalmente protegidos

El concepto más genérico de domicilio constitucionalmente protegido viene establecido por las interpretaciones jurisprudenciales al establecer las características esenciales. El requisito objetivo: es el lugar separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, y el requisito subjetivo: es el que en el mismo se presente alguna manifestación de la intimidad o de la privacidad.

El domicilio constitucionalmente protegido al estar conectado con el derecho fundamental de la inviolabilidad de domicilio se puede especificar de una manera más precisa como: un espacio físico delimitado, ocupado de manera ocasional o estable, destinado a vivienda o al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, compatible con la salvaguarda de la privacidad, sería un despacho profesional, clínica (habrá una parte no cubiertas por la protección constitucional del domicilio que se corresponderá con la recepción de entrada de los clientes, en estos casos, salvo el vestíbulo se puede

¹ [Revista del REAF nº 474-476](#), página 42

impedir la entrada al resto de habitaciones), o farmacia (local abierto al público con caja registradora, se puede negar la entrada a otras dependencias como la rebotica).

Otra cuestión que debemos traer a colación es la facultad de la Administración tributaria para la entrada, si fuera necesaria, o efectuar registros, en la que deberá obtener el consentimiento o la oportuna autorización judicial. La autorización deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Por último, citar que tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial (art. 113 LGT).

Domicilios que no son constitucionales protegidos

Los domicilios que no son constitucionales protegidos son aquellos locales y demás establecimientos que no sean domicilios constitucionalmente protegidos donde: se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, exista un bien sujeto a tributación, se produzca un hecho imponible o exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible (art. 142.2 LGT).

En una enumeración más exhaustiva serían: bares, cafeterías, tiendas, barcos destinados a pesca, almacenes, entrada al jardín de un chalé, un despacho profesional si se encuentran abiertos al público. Se debe de resaltar que tiene la facultad de entrada y reconocimiento por parte de la Administración tributaria (art. 142.2 LGT). Habría que añadir la regulación del Reglamento General de aplicación de los tributos (RGGI) en el que se establece que en caso de oposición a la entrada no se exige autorización judicial, pero se requiere la previa autorización escrita del Delegado o Director del Departamento correspondiente. (art. 172 RGGI).

La siguiente cuestión que debemos de destacar es cuándo se puede realizar las inspecciones por “sorpresa”, para ello, es necesario partir de la modificación establecida en la [Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal](#), que ha generado numerosas interpretaciones jurisprudenciales y que analizaremos posteriormente. Primero, debemos remitirnos a la LGT que establece que la inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales (art. 151 LGT). Con lo que no podemos dejar de resaltar que no cita al domicilio fiscal.

El análisis de la documentación deberá practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las excepciones recogidas en el art. 174.2 RGGI. Una vez comentada la normativa vigente comenzaremos a analizar las interpretaciones jurisprudenciales.

Interpretaciones jurisprudenciales

La legislación vigente ha generado numerosas controversias por su falta de regulación normativa, en concreto nos estamos refiriendo a la validez de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección y sus interpretaciones judiciales con respecto a la vulnerabilidad de los derechos fundamentales como la inviolabilidad de domicilio y la intimidad.

Nos encontramos con numerosa jurisprudencia, una de las pioneras fue la [sentencia de Tribunal Supremo de 24 de abril de 2010 Recurso nº 3791/2006](#) en la que establece la delimitación de la inviolabilidad de domicilio en la persona jurídica.

En este análisis que vamos a realizar sobre las diferentes interpretaciones jurisprudenciales comenzaremos por los requisitos de la autorización judicial para llegar a las últimas sentencias publicadas en las que se delimita tales derechos.

Requisitos de la autorización judicial

Tenemos que partir con una de las interpretaciones más destacadas al sentar la doctrina jurisprudencial, [sentencia Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 Recurso nº 2966/2019](#) en la que se establecen los requisitos de la autorización judicial para realizar la entrada en el domicilio fiscal del obligado tributario. Esta interpretación viene como continuación de la [sentencia del 10 de octubre de 2019 Recurso nº 2818/2017](#) y se sistematiza de la siguiente forma:

- La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia².
- La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.
- No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.
- Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.
- No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la

² Se refiere al art. 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y al art. 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Por último, recordar otra sentencia del [23 de septiembre de 2021 Recurso nº 2672/2020](#) que también recoge esta doctrina.

La autorización judicial y admisión de la prueba sin previa notificación

La siguiente cuestión es cómo interpreta la doctrina jurisprudencial la [sentencia del TS de 9 de junio de 2023 Recurso nº 2525/2022](#) y posteriores, al tratar el tema de la vulnerabilidad de la inviolabilidad de domicilio y su conexión con la obtención de la prueba centrándolo en la valoración de la autorización judicial firme.

Comenzaremos por la doctrina constitucional, en concreto por la sentencia [TCo 97/19](#) al establecer que no tendrá una consecuencia automática, es decir, *no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales* (art. 11.1 LOPJ), sino que se requiere un juicio ponderativo que verifique que existe una conexión entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, y además, si tal conexión requiere, para el debido equilibrio y garantías de proceso justo, que se excluya tal material probatorio.

La siguiente cuestión es si existe vulneración al no haber la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad de domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, porque el derecho a la igualdad procesal de las partes no se ve quebrantado (art. 24.2 CE), el origen de tal vulneración es por la insuficiente definición de la interpretación del ordenamiento jurídico, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución. El Tribunal Supremo finaliza su interpretación concluyendo que la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria al no vulnerar la integridad de las garantías del procedimiento contencioso-administrativo ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector.

Algunas de las sentencias que recogen esta interpretación son las siguientes: [sentencia del TS de 9 de junio de 2023 Recurso nº 2086/2022](#), [sentencia del TS de 12 de junio de 2023 Recurso nº 2434/2022](#), [sentencia del TS de 17 de junio de 2024 Recurso nº 3819/2022](#), [sentencia del TS de 21 de junio de 2024 Recurso nº 3571/2022](#).

Dispositivos electrónicos

Antes de comenzar el estudio de los dispositivos electrónicos citaremos dos sentencias interesantes al determinar que el trabajador se apropia de documentos con los que trabaja anteriormente a su despido y el Tribunal Supremo concluye que puede infringir las normas laborales pero no vulnera la inviolabilidad de domicilio de la sociedad: la

[sentencias del TS de 29 de mayo de 2023 Recurso nº 5321/2021](#) y [de 29 de mayo de 2023 Recurso nº 5936/2021](#).

En los supuestos de los dispositivos electrónicos nos encontramos con dos sentencias relevantes la primera al fijar jurisprudencia y la segunda por su interpretación sobre el consentimiento del representante legal y que pasamos a comentar:

Autorización judicial y los dispositivos electrónicos al encontrarse fuera del domicilio

Esta [sentencia del TS de 29 de septiembre de 2023 Recurso nº 4542/2021](#) es relevante por su interpretación en el tratamiento del almacenamiento de datos en un dispositivo electrónico que se encuentra fuera del domicilio y su vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar.

Basa su interpretación al establecer que las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos tendrá que cumplir con los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida y lo hace extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin tener acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

Cabe resaltar que estas exigencias deben de ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, debido a que no puede basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

Finaliza añadiendo que el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Una vez establecida esta doctrina, el supuesto que se planteaba no ha cumplido con las exigencias al tener al acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador, acordado antes de toda autorización judicial y, por tanto, vulnerando los derechos fundamentales, como la intimidad personal y familiar, entre otros. Finalmente, por la naturaleza de la infracción la considera nula de pleno derecho.

Consentimiento de su representante legal y la copia masiva de la información de un ordenador

En esta [sentencia del TS de 14 de junio de 2023 Recurso nº 6104/2022](#) comienza determinando la siguiente cuestión, si vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE), una entrada y registro por parte de la Administración tributaria a un domicilio constitucionalmente protegido, en concreto, al copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario.

Es interesante resaltar la interpretación que realiza sobre la palabra "masivo" o "masiva". Según el diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción significa "que se aplica en gran cantidad". Y esta acepción se circunscribe más que a los archivos, aunque también, a la correspondencia electrónica. No obstante, se accedió a

un solo ordenador y al servidor de la empresa, no a cualquier otro, por lo que era presumible que contendría la información requerida. Asimismo, era de esperar que, por los períodos a los que se extendía la inspección y la amplitud con que el artículo 142.1 concibe la documentación a examinar, por fuerza debían ser muy numerosos los archivos y correos relevantes. Se trataba, en fin, de documentación requerida meses antes a la sociedad sin que la aportara. Si a todo ello se suma la falta de reserva o protesta ante la descarga y copia, no parece que se pueda hablar de desproporción. Hay que añadir en este sentido que la copia efectuada se explica también porque la relevancia tributaria del documento en muchos casos sólo se podrá establecer después de haberlo analizado.

El Tribunal Supremo termina concluyendo, en primer lugar, que no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio la entrada en el de la sociedad con consentimiento de su representante legal para el examen y copia de la documentación relevante tributariamente almacenada en el ordenador de la empresa y en el servidor. Y en segundo lugar, tampoco lesiona el derecho al secreto de las comunicaciones el acceso a correos electrónicos almacenados en el ordenador de la empresa y en su servidor.

No necesita autorización judicial la medida cautelar de precintar las cajas de seguridad en las entidades bancarias

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en dos sentencias para determinar que no se necesita la autorización judicial para tomar la medida cautelar de precintar las cajas de seguridad alquiladas en las entidades bancarias, estableciendo la diferencia entre la persona jurídica y la física al poder afectar el derecho a la intimidad a esta última, y, por tanto, en su justificación.

Persona jurídica

Esta [sentencia del TS de 21 de marzo de 2024 Recurso nº 99/2023](#) establece que no se necesita autorización judicial para tomar la medida cautelar de precintar las cajas de seguridad alquiladas en las entidades bancarias. Comienza su interpretación basándose en la Constitución, art. 18: *"La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos"*.

Recoge numerosas sentencias sobre la afectación al derecho de intimidad, para concluir que las personas jurídicas privadas no son directamente titulares del derecho a la intimidad y, por tanto, la medida cautelar de precinto de una caja de seguridad de su titularidad, por mucho que la información con trascendencia tributaria puede incidir en la intimidad de los ciudadanos tal medida nunca puede afectar a ese derecho fundamental en referencia a una persona jurídica.

La sentencia añade que debe medirse conforme a parámetros de legalidad ordinaria, que resultan ajenos al proceso especial de protección de derechos fundamentales que siguió la empresa recurrente.

Si que debemos de resaltar la diferencia con la persona física que radica en que sin esa incidencia en el derecho de intimidad no es posible analizar ni la habilitación legal que esa medida de precinto pudiera encontrar en los artículos 113 y 146 de la LGT, ni la adecuación de la medida a la doctrina constitucional que, partiendo de que el derecho a la intimidad no es un derecho absoluto -como no lo es ningún derecho fundamental-, admite la adopción de medidas que conlleven una injerencia leve en la intimidad de las personas sin previa autorización judicial (y sin consentimiento del afectado), siempre que se hayan respetado las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad.

Persona física

El Tribunal Supremo en la [sentencia del TS de 4 de abril de 2024 Recurso nº 4663/2023](#) se ha pronunciado al determinar que puede precintar cajas de seguridad alquiladas por las personas físicas en entidades bancarias sin autorización judicial en el procedimiento de inspección. Basa su interpretación aclarando dos premisas fácticas: que no se abra y sólo se precinte una caja de seguridad, y que la caja de seguridad no esté en el domicilio del inspeccionado sino alquilada en una entidad bancaria.

Determina que la caja de seguridad no está necesitada del máximo nivel de protección constitucional, al no considerarse como un espacio físico cerrado en los que una persona vive permanente o eventualmente, en los que se desenvuelve físicamente y desarrolla su privacidad, su intimidad personal o familiar.

Sí aclara que podría afectar a la intimidad y que recabaría en el supuesto de la apertura de la caja de seguridad.

La sentencia determina que, al ser un derecho fundamental, artículo 18.1 de la Constitución, no será exigible un control ex ante, pero sí cabe siempre el control ex post. Lo que deriva a que la garantía del derecho fundamental se concrete en dos exigencias: una de apoderamiento, que haya habilitación legal y otra de aplicación, esto es, que el acto de precinto sea una medida proporcional, idónea y necesaria.

Con respecto a la exigencia de habilitación legal, se refiere a la caja fuerte y no cabe duda en las medidas cautelares recogidas en el art. 146.1 de la LGT con la expresión "en su caso" amplía el concepto a lo que tienen en común la capacidad de albergar información con eventual relevancia tributaria³.

En la segunda exigencia, se refiere al precinto y a las garantías procedimentales recogidas en el art. 146 de la LGT que prevé que con las medidas cautelares se trata de evitar que "desaparezcan, se destruyan o alteren" pruebas, y es carga de la Administración razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de tales medidas. La posibilidad de control queda garantizada⁴, más el derecho a la tutela judicial, además, como medida cautelar, el precinto es temporal y modificable.

El Tribunal Supremo con la interpretación que realiza concluye que no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido la caja de seguridad alquilada por el inspeccionado en una entidad bancaria. Por último, lo que cabe destacar es que, a diferencia de la persona jurídica, el precinto de la caja de seguridad puede afectar a la intimidad personal y familiar del inspeccionado (art. 18.1 CE), razón por la que la Administración tributaria deberá razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de esa medida de seguridad que, como tal, será temporal y modificable.

Interrogatorio a los empleados de la empresa durante la entrada en el domicilio

El interés de esta [sentencia del TS de 2 de julio de 2024 Recurso nº 5831/2023](#) radica en cualesquiera de las actuaciones no previstas en la autorización judicial al entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, en concreto, en los interrogatorios a los

³ Tal habilitación legal queda confirmada por el artículo 181.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁴ Regulado en el artículo 181.3, 4 y 5 del RGIT.

empleados de la entidad en el domicilio de la misma, y de su conexión con la vulneración de los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías, o el derecho de defensa, ello en el marco de una liquidación vinculada a delito.

Primero, interpreta que no se considera como vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, al establecer que la exigencia de autorización judicial para la entrada y registro en domicilio tiene que ver con el acceso a un espacio privado o reservado a fin de realizar actuaciones que son necesarias en investigaciones sobre hechos ilícitos, es decir, que aquellas actuaciones que, aun buscando material probatorio sobre hechos penal o administrativamente ilícitos, pueden llevarse a cabo fuera del domicilio no precisan, en principio, de la autorización judicial exigida por el art. 18 de la Constitución.

A lo que añade la siguiente precisión, cualquier conversación o comunicación oral que en el curso de un registro domiciliario mantengan los funcionarios competentes con los directivos y empleados de la empresa vulnera el art. 18 CE si no está contemplada en el auto de autorización conduce a consecuencias excesivas. Podría justificar impugnaciones temerarias de registros domiciliarios perfectamente regulares, por no mencionar que la adecuada realización de los mismos puede requerir de la colaboración del personal de la empresa; lo que, como es obvio, presupone la licitud de la comunicación oral.

Las anteriores consideraciones conducen a enfocar el asunto desde el punto de vista del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión.

Lo que nos lleva a la segunda cuestión, la facultad de la Administración tributaria de "recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participan". Con lo que establece la siguiente diferencia, que los funcionarios que realizan un registro domiciliario pueden hablar con quienes se encuentran en ese lugar, entre otras razones porque pueden necesitar su auxilio para realizar correctamente las operaciones oportunas (abrir ordenadores, localizar archivos, etc.) y que les sometan a un "interrogatorio", basándose en que la Administración tributaria, aun con sus especialidades, está obligada a cumplir los principios generales del Derecho Administrativo, tal como se desprende del art. 7 de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Supremo concluye que la Administración tributaria no tenía, dadas las características del presente caso, fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada. Y resalta que, desde un punto de vista procedimental, implica que fue una actuación realizada prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento idóneo para interrogar a personas, de manera que está incurso en causa de nulidad radical.

Por tanto, la vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión (art. 24 de la CE), reside en la merma de garantías procesales y de deterioro de las posibilidades de defensa que, en este caso, se dirige a una actuación de la Administración tributaria y no a una decisión judicial. Ahora bien, ocurre que aun siendo infrecuente no es imposible que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional. Esto es lo ocurrido en el presente caso, dado que el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro

proceso. En ese sentido, su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ha sido vulnerado y, por supuesto, la consecuencia es la nulidad de la actuación inspectora que ha sido objeto de la controversia.

El voto particular disiente al considerar que si vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio.

Conclusiones

En la actualidad, continúan las controversias por un vacío legal, derivado de la escasa normativa al regular la conexión entre vulnerar los derechos fundamentales de la inviolabilidad de domicilio o intimidad y la validez de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección.

Después de analizar las diferentes interpretaciones del Tribunal Supremo sobre estas controversias cabe destacar:

- La admisión y valoración de la prueba al no vulnerar las garantías del procedimiento contencioso-administrativo, debido a que la conexión jurídica entre vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, al afectar al requisito de la notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector.
- Las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos que tendrá que cumplir con los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida, lo hace extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin tener acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar. Estas exigencias deben de ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, debido a que no puede basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.
- No se necesitaría autorización judicial en el supuesto de precintar las cajas de seguridad alquiladas por personas físicas o jurídicas en entidades bancarias. Si es necesario precisar que el precinto de la caja de seguridad puede afectar a la intimidad personal y familiar del inspeccionado, razón por la que la Administración tributaria deberá razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de esa medida de seguridad que, como tal, será temporal y modificable, a diferencia de las personas jurídicas que considera que no les afecta al derecho a la intimidad.

Y, es que es un tema que continúa siendo controvertido, lo que propicia las numerosas sentencias del Tribunal Supremo con las que va estableciendo las doctrinas jurisprudenciales para ir delimitando la falta de legislación que nos encontramos en nuestra normativa vigente.

B) Retribuciones de los administradores societarios. 15 años de controversia

0. Introducción

El año 2008 fue el pistoletazo de salida de un tema controvertido como es la deducibilidad de las retribuciones de los administradores que actualmente sigue generando incertidumbre, inseguridad jurídica e inquietud, tanto para las entidades mercantiles como para los asesores de estas que son quienes, en la mayoría de las ocasiones, informan sobre cómo han de tributar las retribuciones de estos cargos en virtud del marco jurídico legal, doctrinal y jurisprudencial existente en la materia.

En ocasiones, como la que abordamos, las dudas suscitadas, año tras año, vienen propiciadas por unas normas poco claras y por las diferentes interpretaciones de los Tribunales y de los distintos órganos de las Administraciones.

La cuestión que vamos a examinar en las siguientes líneas es si es o no deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, el gasto correspondiente a las retribuciones que satisfacen las empresas a los administradores, en especial las correspondientes a los que ejercen funciones de alta dirección en la compañía, las denominadas funciones ejecutivas. El conflicto gravita en torno a las legislaciones mercantil y tributaria, ya que ambas regulan la retribución de los administradores. Así, resulta que se puede pensar que, cualquier cambio o interpretación de la norma mercantil, pueda tener efectos tributarios.

1. Funciones y remuneración de los administradores de las sociedades

Un administrador que ejerce funciones deliberativas (la propias del cargo) puede también ejercer otras de carácter ejecutivo y, como no, laborales, no siendo raro que, además, cobre por todas ellas. Precisamente, cuando en una misma persona concurren algunas de las funciones anteriores, se produce una confusión entre la relación mercantil, que tiene con la sociedad por ser administrador, y la relación laboral por ejercer funciones directivas o por desempeñar un trabajo de carácter común.

El tema es pacífico si se remunera al administrador por ejercer funciones deliberativas, y dicha remuneración se realiza conforme a lo establecido en los estatutos sociales, ya que la norma mercantil obliga a que se fije en las disposiciones estatutarias tal retribución. De no hacerse así, se entenderá que el cargo es gratuito, por lo que, si se paga alguna contraprestación, el gasto no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades al calificarse de liberalidad, conforme a lo previsto en la ley del impuesto. No obstante, adelantamos que la Audiencia Nacional interpreta que, si los socios conocen la retribución de los administradores, aunque las mismas no consten en los estatutos sociales, si no impugnan el acuerdo el consentimiento conlleva a que el gasto sea deducible.

Mayores problemas se han suscitado respecto a las remuneraciones percibidas por el administrador por desempeñar en la entidad un trabajo común pues, aunque la norma es clara al respecto, admitiendo dicha deducibilidad, la Administración lo ha puesto en ciertas ocasiones en tela de juicio. El gasto debe ser plenamente deducible, como lo es el de cualquier otro trabajador, y lo mismo podríamos decir si cobra por prestar servicios profesionales. Esto está refrendado por múltiples consultas y por la jurisprudencia, recientemente por las sentencias del Tribunal Supremo, de 6 y de 11 de julio de 2022, que comentaremos en el último de los apartados. Incluso si el administrador es socio, puede percibir por tal condición dividendos dinerarios o en especie, y esto también es

pacífico en el sentido de que, por tratarse de una retribución de los fondos propios, no se puede deducir según el tenor literal de la ley del impuesto.

La polémica se suscita cuando el administrador cobra por ejercer funciones ejecutivas, teniendo un contrato de alta dirección, como puede ser el de presidente, vicepresidente, consejero delegado o gerente, y esa remuneración no está determinada en los Estatutos de la empresa.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 17 de julio de 2020, se ha pronunciado sobre este tema tanto con la normativa tributaria anterior a 2015 como con la vigente, por lo que ya conocemos el criterio que seguirá la Administración con las actuales reglas de juego. No obstante, recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de febrero de 2021, desdice el argumento administrativo para no aceptar el gasto como deducible, por lo ya tenemos un criterio jurisprudencial para defender la deducción del gasto cuando la remuneración por ejercer funciones ejecutivas no consta en los Estatutos de la empresa.

Pero antes de entrar a analizar esta Resolución y la Jurisprudencia relacionada, vamos a comenzar repasando, a vuelo de pájaro, los hitos más importantes que se han producido en este tema tan polémico.

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

Hace ya 15 años que el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de noviembre de 2008, conocida en el mundo tributario como el caso Mahou, consideró que, para que sean deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones de los altos directivos que a su vez son administradores, han de estar determinadas en los Estatutos sociales, por aplicación de la denominada “teoría del vínculo”. Pero además de estar prevista la retribución en los Estatutos, en ellos se debe recoger con certeza la cuantía o la forma de determinarla, siendo este criterio el que se conoce como la “teoría del milímetro”. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, por ejemplo, en Resolución 06112/2015, de 5 de julio, se alinea con estos criterios jurisprudenciales, postura que mantendrá con la ley 43/1995 y su posterior Real Decreto Legislativo 4/2004.

A este respecto hay que tener en cuenta, por un lado, que en la sentencia Mahou se enjuiciaba un caso bajo el paraguas de la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 13 apartado ñ) establecía la deducción de la participación de los administradores en los beneficios, siempre que sea obligatoria por precepto estatutario o esté acordada por el órgano competente. Por otro lado, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 130, establecía que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos.

2.1. La teoría del vínculo

Establece que las funciones de las personas que desempeñan cargos de alta dirección son esencialmente las mismas que las propias de los administradores. Esta interpretación supone la primacía del vínculo mercantil sobre el vínculo laboral que mantiene un alto directivo con la compañía. En consecuencia, desde un punto de vista mercantil, la retribución de los cargos de alta dirección que también son administradores debe de preverse en los Estatutos y, en caso contrario, se estará incumpliendo la normativa mercantil y, por ende, esas retribuciones no podrán deducirse.

2.2. La teoría del milímetro

Para que las retribuciones de los administradores sean fiscalmente deducibles no basta con que figuren en los Estatutos, sino que deben ser fijadas con certeza. Es decir, los estatutos tienen que precisar el concreto sistema retributivo, por lo que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la Junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. Matiza el Tribunal que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios, el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.

La Dirección General de Tributos, en un principio, desactivó la teoría del milímetro emitiendo un informe en el que matizaba que el gasto sería fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, vigente la ley 43/1995, cuando los Estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, por ejemplo, en Resolución de 9 de abril de 2019, sigue manteniendo el criterio del Tribunal Supremo de manera estricta, entendiendo que, para que el gasto del administrador por ejercer funciones ejecutivas sea fiscalmente deducible, no basta con que conste en Estatutos, sino que la retribución ha de establecerse con certeza. Ello requiere que los Estatutos precisen el concreto sistema retributivo y, así, en el supuesto de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad, ha de determinarse perfectamente el porcentaje, sin que baste con fijar un límite máximo de esa participación.

Ahora bien, en el supuesto de que se estipule una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de accionistas, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente al ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

3. Efecto colateral de la Sentencia Mahou en la exención de participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y en la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como sabemos, para que se produzca la reducción del 95 por 100 en el valor de las participaciones de una sociedad, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es preciso que se cumplan ciertos requisitos, como que las participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Para esto último, entre otros requisitos, es necesario que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

Precisamente, el cumplimiento de este último requisito es lo que algunas Comunidades Autónomas cuestionaron a raíz de la sentencia Mahou, entendiendo que, si una persona está ejerciendo el cargo de administrador, percibiendo por ello una remuneración, sin que los estatutos recojan las previsiones exigidas por la norma mercantil y por la jurisprudencia, no se cumple dicho requisito y, por tanto, no se tiene derecho a la reducción.

El criterio de la Dirección General de Tributos en este aspecto podría resumirse en lo expresado a través de la Consulta V2372-10 y en el Informe que emitió a solicitud de la Consellería de Facenda de la Comunidad de Galicia: lo tributario es un compartimento estanco respecto al resto del ordenamiento jurídico, incluido el mercantil; si se acredita

que efectivamente y de forma objetiva concurren los requisitos legales para el beneficio tributario –cargo, dirección efectiva y remuneración suficiente–, este habrá de reconocerse; sería posible considerar a estos efectos la suma de las retribuciones percibidas como administrador y por un trabajo de alta dirección, independientemente de que esta situación sea admitida o no por la legislación laboral y por la legislación mercantil, siempre que se cumplan los requisitos materiales.

4. Modificación de la norma tributaria y mercantil

La vigente ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a partir de 2015, contiene dos artículos que traemos a colación. Por un lado, el 15.e) que considera no deducibles las liberalidades, dejando fuera de este concepto a las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Por otro lado, el apartado f) del mismo artículo establece la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Asimismo, la Ley de Sociedades de Capital fue modificada por la Ley 31/2014. Por un lado, el artículo 217 establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los Estatutos sociales establezcan lo contrario. Por otro lado, el artículo 249 determina que, cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración.

5. Interpretaciones con la normativa actual

La duda que se sigue planteando es si, desde el punto de vista mercantil, la reserva estatutaria del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital resulta de aplicación también a las retribuciones que los administradores perciben por ejercer las funciones ejecutivas del artículo 249.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de febrero de 2018, interpretando la norma mercantil, considera que los Estatutos sociales deben establecer si el cargo de los administradores, “en su condición de tales”, es remunerado o no y el sistema de remuneración. Esto sirve tanto para la retribución de los consejeros con funciones deliberativas como para los que tengan funciones ejecutivas. El importe que se abone por el desempeño de funciones ejecutivas debe estar incluido, junto con las retribuciones percibidas por funciones deliberativas, dentro del importe máximo anual establecido por la Junta, y permanece vigente mientras no se modifique por esta.

Además, cuando a un miembro del Consejo se le nombre consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas, habrá de formalizarse el correspondiente contrato con la sociedad, que deberá ser aprobado por el Consejo, pero ahora, obviamente, previa regulación estatutaria y dentro de los límites máximos establecidos por la Junta General. Esta Sentencia se refiere únicamente a sociedades no cotizadas y con Consejo de Administración.

Esta interpretación no fue compartida por la Dirección General de Registros y del Notariado que consideró que, cuando la norma dice “en su condición de tales”, se refiere a la condición de administradores con funciones deliberativas (art. 217), por lo que la retribución de los consejeros ejecutivos no tiene que preverse en Estatutos, sino que se puede establecer solo por el Consejo de Administración si se recoge en un contrato suscrito por dicho Consejo con el administrador o los administradores a los que se les encomendaran esas funciones (art. 249).

6. Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020

Y llegamos a la Resolución que analiza la situación tanto con la ley anterior como con la actual normativa mercantil y tributaria. Adelantamos que el criterio de este órgano administrativo, tanto con la anterior como con la actual normativa, es que la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores exige inexcusablemente que las mismas cumplan la normativa mercantil, esto es, que debe constar en los Estatutos que los cargos de los administradores y de los consejeros con funciones ejecutivas puedan ser retribuidos y que se determinen dichas retribuciones, es decir, se vuelve a la teoría del vínculo y a la del milímetro pero, como veremos, con un argumento distinto al mantenido hasta ahora.

6.1. Situación anterior a 2015

En primer lugar, el Tribunal hace suya la teoría del vínculo. Establece que si el administrador, cuyo cargo es gratuito, percibe cantidades de la entidad cuando realiza funciones de dirección o gerencia, como la relación que predomina y absorbe a la otra es la mercantil, el gasto no es fiscalmente deducible, al tratarse de una liberalidad.

En segundo lugar, cita reiterada jurisprudencia que establece la no deducibilidad de los gastos efectuados contraviniendo el ordenamiento jurídico. Es decir, para que un gasto contable sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades no debe ser un gasto contrario al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil al ser ilícitos, aunque correspondan al ejercicio, además de las funciones deliberativas, por las ejecutivas derivadas de sus contratos de alta dirección. La normativa anterior a 2015 no contenía ningún artículo específico que negara la deducibilidad de los gastos ilícitos. Es la jurisprudencia la que ha establecido que la cuestión no se centra en la necesidad del gasto sino en su legalidad. En concreto, para el Alto Tribunal no pueden ser deducibles los gastos contables contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil.

6.2. Situación a partir de 2015

Como ya apuntamos, el primer cambio se produjo en el ámbito tributario, porque el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue derogado y sustituido por la Ley actual, que trajo una importante novedad en este tema: no se consideran liberalidades y, por tanto, son gastos fiscalmente deducibles, las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad.

El Tribunal Central, con la vigente normativa tributaria, considera deducible tanto lo que cobra un administrador por trabajar en la entidad como lo percibido por ejercer funciones de alta dirección, al no tratarse de liberalidades. Sin embargo, matiza que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto; algo que, además, la propia ley ha venido a recoger así expresamente, precisamente cuando, en su artículo 15.f), considera no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Lo anterior lo vincula con la modificación de la norma mercantil, trayendo a colación la interpretación del Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de febrero de 2018, que establece que la relación entre los artículos 217 y 249 de la actual Ley de Sociedades de Capital no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de

los consejeros delegados y de los consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la Junta General.

En definitiva, si los Estatutos sociales determinan que los cargos de los administradores son gratuitos, las retribuciones que estos perciban por ejercer funciones ejecutivas no son fiscalmente deducibles porque son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, por contravenir la norma mercantil.

7. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021

El criterio del Tribunal Económico-Administrativo, analizado en el punto anterior, puede haber quedado superado por el Tribunal Supremo que, en sentencia de 8 de febrero de 2021, recurso de casación 3071/2019, tras analizar la cuestión de la deducibilidad de los intereses de demora, ha afirmado que el concepto de gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico se debe interpretar de forma restrictiva porque, en su opinión esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones. En concreto los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad.

La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares.

Como ha quedado puesto de manifiesto, ya tenemos un argumento jurisprudencial con el que luchar en la vía administrativa para probar la deducibilidad del gasto por retribución al administrador que ejercer funciones ejecutivas.

8. Crítica al criterio administrativo

Como ya hemos dicho, el legislador del Impuesto sobre Sociedades pretendió desactivar desde el 2015 la teoría del vínculo, al excluir del concepto de liberalidades las retribuciones de los administradores “por el desempeño de funciones de alta dirección”, literalmente, por lo que debería ser deducible el gasto de las retribuciones de los administradores cuando cobran por ejercer funciones ejecutivas, aunque el cargo sea gratuito según los Estatutos de la entidad.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, dando una vuelta de tuerca al asunto, vuelve a negar la deducción cuando el cargo es gratuito porque sería un gasto que proviene de una actuación contraria al ordenamiento jurídico y, por tanto, no deducible. El nuevo argumento, para llegar a la misma conclusión, lo funda en la interpretación que hace de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 y en la regulación, a partir de 2015, en el Impuesto sobre Sociedades que no admite la deducción de los gastos que provengan de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Solo existe, hasta el momento, una única sentencia del Tribunal Supremo, y se refiere a la norma mercantil, por lo que en puridad no puede hablarse de jurisprudencia en el sentido que exige el art. 1.6 del Código Civil (la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo). En lo tributario sí existe jurisprudencia reiterada declarando la no deducibilidad de estas retribuciones cuando el cargo es gratuito, pero se refiere a la normativa anterior a la ley 27/2014, por lo que es aplicable, en principio, solo a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, a ejercicios iniciados en 2014 y anteriores.

Otro argumento es que el actual párrafo del artículo 15.e) de la ley del Impuesto, el que no considera liberalidades a las remuneraciones de los administradores por ejercer funciones ejecutivas, es norma especial y, por lo tanto, debe de primar sobre el apartado f) del mismo artículo, que es el que no permite deducir los gastos contrarios al ordenamiento jurídico, que es norma general.

Y ya con la sentencia citada del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021 sobre la deducibilidad de los intereses de demora, debería de zanjarse la polémica a la deducibilidad del gasto.

9. Asimetría entre la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades y el rendimiento de trabajo en el Impuesto sobre la renta del administrador

Hay que recordar que el artículo 17.e) de la ley del Impuesto sobre la Renta, califica a las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, como rendimientos del trabajo.

De tal manera que se produce una asimetría, querida por el legislador, porque, aunque el gasto de la retribución no sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades, el administrador persona física sí deberá de integrar dicha cuantía como un rendimiento del trabajo en su Impuesto sobre la Renta, tributando al tipo marginal que le corresponda, produciéndose, de esta manera, una sobreimposición y un enriquecimiento injusto para la Administración, aunque este argumento ha sido reiteradamente rechazado por el Alto Tribunal, y así lo expone el Tribunal Económico-Administrativo en la mencionada resolución.

10. Últimos criterios jurisprudenciales y administrativos

10.1. Una vuelta de tuerca: la retribución consentida por los socios se considera deducible

La Audiencia Nacional, en sentencia de 16 de febrero de 2022, analiza el caso en que en junta general los asistentes aprueban la retribución de los administradores durante los ejercicios 2011 a 2013. No obstante, los socios minoritarios entienden que dichas retribuciones lesionan sus intereses legítimos, y proceden a impugnar las retribuciones percibidas durante 2011. El juez de lo mercantil declara nulos los acuerdos de dicho año, pasando a ser gastos no deducibles por ser tales retribuciones contrarias al ordenamiento jurídico (Artículo 15.f) de la ley del Impuesto). La Administración considera que tampoco son deducibles las retribuciones de los ejercicios no impugnados por los socios minoritarios, es decir las correspondientes a 2012 y 2013.

El Tribunal aclara que, como los socios minoritarios no impugnaron los acuerdos tomados respecto a los años 2012 y 2013, los gastos correspondientes a dichas retribuciones son deducibles pues la posible ilegalidad del acuerdo sobre la retribución quedó convalidado o subsanado por la inactividad de los legitimados para la impugnación.

Determina que la Administración puede declarar a efectos meramente fiscales la nulidad del acuerdo, si el mismo es contrario al orden público, y el concepto de contrario al orden público debe aplicarse de forma restrictiva, no pudiéndose equiparar con todo pacto que contravenga la ley. Y es que, una vez transcurrido un año desde la adopción de un acuerdo societario, este resulta convalidado, sin que la Administración tributaria pueda adoptar un papel que le corresponde a quienes componen el capital social.

10.2. Deducibilidad del gasto del socio que presta servicios a su sociedad

En dos sentencias el Tribunal Supremo, 6 y 11 de julio de 2022, admite que las empresas puedan deducir como gasto las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador. Aclara que lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial.

La Administración opinaba que esas cantidades no eran deducibles por ser liberalidades al no ser obligatorias. El Tribunal manifiesta que 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.

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.

10.3. Determinación del cómputo de las retribuciones percibidas por los administradores

La Audiencia Nacional, en sentencia de 11 de enero de 2023, analiza el carácter remunerado del cargo constaba en estatutos y también el sistema de retribución. En concreto la retribución se fija en una participación en el beneficio, con un límite máximo del 10 por 100 del mismo.

Según la Administración tributaria, para que estas partidas sean deducibles la retribución ha de quedar perfectamente determinado en los estatutos, prácticamente al milímetro.

Para la Audiencia Nacional la deducibilidad de estos gastos obedece a una cuestión de legalidad, por lo que si de acuerdo con la legislación mercantil la retribución de los administradores es válida, dicha retribución constituye un gasto deducible.

En definitiva, según este Tribunal, no es preciso que los estatutos especifiquen una cuantía o un porcentaje concreto para que esta partida sea deducible, sino que es válida la fijación de un límite máximo a la Junta, pues esa flexibilidad no perjudica a los socios que además no han impugnado los estatutos.

10.4. Deducibilidad de la retribución que no fue aprobada por la Junta

La Administración entiende que la relación que une a los administradores perceptores de las remuneraciones con la empresa es de alta dirección, siendo subsumible ésta en la relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo y que, además, la ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas, para aprobar tales retribuciones, comporta un evidente incumplimiento.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de junio de 2022, admite recurso de casación que tendrá que determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que

une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

10.5 La esperada sentencia del Tribunal Supremo

Y, por fin, tras casi 15 años de conflicto, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la cuestión, en sentencia de 27 de junio de 2023. Aunque se analiza un caso con la regulación anterior a la actual ley del Impuesto, entendemos de aplicación con la norma actual.

De la sentencia se desprende que para que las retribuciones de los administradores sean deducibles tienen que estar contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos sociales. Pensamos que en los estatutos debe estar previsto el modo e importe de la retribución, sin que haga falta que se aprueben por la junta general. Aunque la relación con la sociedad sea mercantil eso no quiere decir que estemos ante una liberalidad porque no hayan sido aprobadas en la junta general y menos si el socio es único.

Respecto al supuesto de sociedades integradas por un socio único, el Tribunal determina que el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general no puede ser exigible por tratarse de un órgano inexistente, ejerciendo el socio único las competencias de la junta general.

El Tribunal finaliza su exposición manifestando que en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente el requisito previsto en la ley mercantil de aprobar las retribuciones por junta general, para ejercicios posteriores a los analizados, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y, por lo tanto, su no deducibilidad.

10.5 Fin de la cuestión controvertida

El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 22 de febrero de 2024, acoge la doctrina del Supremo, sobre la teoría del vínculo y pasa a considerar gasto deducible la retribución de los administradores por ejercer funciones directivas cuando, además, prestan un servicio real, efectivo y al margen de su cargo de administrador. No obstante, matiza que, en el caso de que se hubiera determinado la remuneración por su estricta condición de consejero es necesario un estricto cumplimiento de las normas mercantiles, es decir carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos con el suficiente grado de certeza.

No obstante, de nuevo el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de marzo de 2024, se pronuncia sobre la situación controvertida. En esta ocasión, la sentencia es tajante: si las retribuciones de los miembros del consejo de administración están acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad.

No es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.

11. Conclusiones

Desactivada la teoría del vínculo a partir de 2015 por la normativa fiscal, volvió la incertidumbre sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores por ejercer funciones ejecutivas. El criterio del órgano económico-administrativo, con un argumento diferente, vuelve a negar la deducción cuando los estatutos sociales omiten la remuneración del cargo de administrador. En estos casos sería un gasto que proviene de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Sin embargo, este argumento fue superado por el Alto Tribunal que desdijo el criterio administrativo, al establecer que los gastos contrarios al ordenamiento jurídico son los que son ilícitos en sí mismos como pueden ser los sobornos, por lo que ya debería de zanjarse la polémica sobre la deducibilidad del gasto.

En base a este último criterio la remuneración que perciban los administradores por ejercer funciones ejecutivas sería gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con independencia de si la misma figura o no en los estatutos. Recordamos que ya la DGT, entre otras en consulta número V1788-17, interpretó que, aunque los Estatutos no determinaran lo que cobra un administrador por funciones ejecutivas, sería gasto deducible si, por supuesto, está contabilizado, justificado y correlacionado con los ingresos.

No obstante, para no tener problemas podríamos asumir que tenemos que incluir en los Estatutos de las sociedades el carácter remunerado del cargo de administrador, fijar la cuantía máxima de las retribuciones, incluyendo las que perciban por el ejercicio de funciones ejecutivas, por la Junta General, y formalizar el correspondiente contrato entre estos administradores-altos directivos con la sociedad, contrato que habrá de ser aprobado por el Consejo en los términos que establece la normativa mercantil.

Más tranquilidad nos produjo el criterio del Supremo que estableció que las empresas pueden deducir como gasto las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador, porque lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial, tal y como establece la ley del Impuesto, en el artículo 15 apartado e) al regular que no son liberalidades y, por lo tanto, el gasto es deducible, las retribuciones percibidas por los administradores derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Y, se produce el fallo esperado del Tribunal Supremo que ha interpretado, que por regla general, el gasto de retribución de los administradores es deducible si está contabilizado y acreditado y previsto en los estatutos, superando, por tanto, el criterio de la obligación de que tales retribuciones deben ser fijadas por la junta general y previstas en los estatutos. Además, como interpreta la Audiencia nacional, no es preciso que los estatutos especifiquen una cuantía o un porcentaje concreto para que esta partida sea deducible, sino que es válida la fijación de un límite máximo por la junta, pues esa flexibilidad no perjudica a los socios que además no han impugnado los estatutos.

Y el remate final, se ha producido por el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de marzo de 2024, al determinar que si las retribuciones de los miembros del consejo de administración están acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad.

No es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.

Se han tardado muchos años en enmendar esta cuestión conflictiva, que no debería de haberse producido ya que la normativa fiscal ya prevé cuando un gasto es o no deducible.

Traemos a colación una frase obtenida de la jurisprudencia en el ámbito del IVA, pero que bien puede utilizarse en esta ocasión y es que “el incumplimiento de un requisito formal, en nuestro caso de carácter mercantil, como es el que figure o no en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo del administrador, no puede impedir el ejercicio de un derecho, en nuestro caso la deducción de un gasto”.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

La pérdida patrimonial por estafa se imputa en el Impuesto sobre la Renta en el ejercicio en que se produce

Se analiza el caso de un contribuyente que es víctima de una estafa de *phishing*. El *phishing* consiste en el envío de un correo electrónico por parte de un ciberdelincuente simulando ser una entidad bancaria, con la intención de obtener los datos privados de los usuarios y robarles el dinero.

El contribuyente presentó denuncia ante la Guardia Civil en el ejercicio 2022 y se plantea la posibilidad de computar el dinero sustraído como una pérdida patrimonial en el ejercicio 2023.

La Dirección General de Tributos interpreta que el importe dinerario objeto del engaño o estafa constituye una pérdida patrimonial a integrar en la base general, que deberá estar justificada adecuadamente por el contribuyente para poder incluirla en su declaración.

En cuanto al ejercicio en que debe incluirse, se interpreta que corresponde a 2022, ya que por aplicación de la regla general de imputación temporal las ganancias y pérdidas patrimoniales se computan en el ejercicio en que tiene lugar la alteración patrimonial. En este caso, la estafa tiene lugar en 2022.

[DGT V0625-24, de 11 de abril de 2024](#)

La donación de un local arrendado constituye un autoconsumo sujeto al IVA

Se analiza el caso de una persona física que promovió la construcción de un local para destinarlo al arrendamiento, siendo el inquilino su hijo, que lo destina al desarrollo de su actividad económica. Actualmente se plantea donar dicho inmueble a su hijo y se cuestiona si la entrega del local se encuentra sujeta al IVA.

El Centro Directivo entiende que el único uso que ha tenido el local desde su construcción ha sido el arrendamiento a favor del empresario -el hijo- que ahora va a ser el adquirente del mismo mediante la donación que se proyecta realizar.

En estas circunstancias, la donación del local al actual arrendatario tiene la consideración de primera entrega de edificación y, por lo tanto, sujeta y no exenta del impuesto, tributando al tipo general del 21 por 100.

[DGT V0260-24, de 29 de febrero de 2024](#)

Si el contribuyente, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles solo es propietario de una parte del inmueble, puede solicitar que el impuesto se desglose para pagar solo la parte que le corresponda

Un ciudadano solicitó al Ayuntamiento que repartiese de forma proporcional el pago del impuesto entre todos los copropietarios del inmueble. El Ayuntamiento le indicó que no era posible por ser la cuantía del impuesto inferior a 6 euros.

La Dirección General de Tributos interpreta que se podrá solicitar la división de la liquidación tributaria, ya que así lo prevé la propia Ley General Tributaria.

A tal efecto, para que proceda la división de la liquidación tributaria es indispensable que se facilite a la Administración los datos personales y el domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio sobre el bien.

[DGT V0586-24, de 9 de abril de 2024](#)

Los contribuyentes que no aplicaron en el Impuesto sobre la Renta la deducción en vivienda habitual antes de 2013 podrán hacerlo en años posteriores en determinadas circunstancias

De acuerdo con el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, el contribuyente, si desea seguir aplicando la deducción en ejercicios posteriores, tiene que haber aplicado la deducción en un período impositivo anterior a 2013. En esta resolución se dilucida si un contribuyente que no aplicó la deducción antes de 2013, tiene derecho a aplicarla en los ejercicios siguientes. El Tribunal distingue distintos casos.

En primer lugar, podrán aplicarla los contribuyentes que no hubieran practicado la deducción antes de 2013, o bien porque no tenían la obligación de presentar la declaración, o bien porque teniendo tal obligación y habiéndola presentado, no hubieran tenido cuota íntegra para poder aplicarla.

En segundo lugar, no podrán aplicarla los contribuyentes que estando obligados a presentar la declaración y habiéndola presentado, no hubieran practicado la deducción antes de 2013 a pesar de haber tenido cuotas íntegras a las que poder aplicarla.

En último lugar, cuando la falta de cuotas que impidió la práctica de la deducción antes de 2013 obedezca a un error, habrá que estar a las circunstancias del caso, en los términos expuestos en los párrafos anteriores.

[TEAC, Resolución nº 765/2023, de 22 de abril de 2024](#)

El régimen de estimación objetiva puede ser comprobado por los órganos de gestión

En esta resolución, de unificación de criterio, se tiene que determinar si los órganos de gestión tienen competencia para comprobar los requisitos del régimen de estimación objetiva.

Recordamos que el Tribunal Supremo estableció que solo los procedimientos inspectores eran adecuados para verificar los requisitos de los regímenes tributarios especiales, lo que implica que los órganos de gestión no puedan realizar estas comprobaciones siempre y cuando el régimen de estimación objetiva fuera considerado especial. Posteriormente, el mismo Tribunal, en sentencia del 5 de febrero de 2024, aclaró que el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta no es un régimen tributario especial. Por lo tanto, permitió que los órganos de gestión pudieran comprobar el cumplimiento de los requisitos.

El Tribunal Económico Administrativo Central se expresa en similares términos que el Alto Tribunal y reafirma que el régimen de estimación objetiva es un método de determinación de la base imponible y que su correcta aplicación puede ser verificada mediante un procedimiento de gestión.

[TEAC, Resolución nº 2946/2023, de 27 de mayo de 2024](#)

Deducciones de I+D+i no declaradas en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de un periodo ya prescrito

La recurrente solicita la rectificación de sus autoliquidaciones de los ejercicios 2006 a 2017 para incluir deducciones por I+D+i no declaradas previamente. La Administración rechaza la solicitud para los ejercicios 2006 a 2011 por estar ya prescritos estos períodos y, sin embargo, acepta las deducciones de los períodos impositivos de 2012 a 2017.

El Tribunal analiza si es posible aplicar estas deducciones en ejercicios posteriores, aunque no se hayan declarado inicialmente en los períodos en los que se incurrieron los gastos. Trae a colación, la sentencia del Tribunal Supremo, de octubre de 2023, que permite aplicar las deducciones de I+D+i de ejercicios anteriores, siempre que los gastos se puedan verificar y validar, incluso si no se solicitó la rectificación de las autoliquidaciones dentro del plazo legal de cuatro años.

El Tribunal resuelve a favor de la recurrente, permitiéndole aplicar las deducciones por I+D+i en los ejercicios posteriores, incluso si los gastos no fueron declarados previamente.

[TEAC, Resolución nº 3132/2022, de 22 de febrero de 2024](#)

El alquiler a estudiantes durante el curso lectivo puede beneficiarse de la reducción del 60 por 100 por alquiler de vivienda habitual en el impuesto sobre la renta

Como sabemos, cuando un contribuyente alquila una vivienda para que esta sea la vivienda habitual del inquilino, puede aplicar una reducción del 60 por 100 en su declaración de la renta -50 por 100, con carácter general, para contratos de arrendamiento celebrados a partir del 26 de mayo de 2023-.

El criterio de la Administración tributaria siempre ha sido que este beneficio fiscal no puede aplicarse a los alquileres de temporada, incluyendo los alquileres a estudiantes durante el curso lectivo.

En esta sentencia el Tribunal de Galicia interpreta que se puede aplicar la reducción aunque el alquiler sea de septiembre a junio, ya que los estudiantes utilizan el inmueble como vivienda habitual durante el curso universitario. Además, en muchos casos los estudiantes alquilan la vivienda durante sucesivos cursos lectivos.

[Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Recurso nº 15500/2023, de 28 de febrero 2024](#)

La regularización de bases imponibles negativas (BIN) de ejercicios prescritos en un ejercicio no prescrito

La cuestión a determinar es si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En esta ocasión, la Inspección entiende que no son deducibles los gastos que registró una sociedad en los ejercicios 2005 y 2007 y, que además, originaron bases imponibles negativas, lo que supuso realizar una corrección de dichas bases imponibles negativas generadas y compensadas en el ejercicio 2008, período impositivo que no estaba prescrito en el momento del inicio de las actuaciones inspectoras. Recordamos que la administración dispone de diez años para comprobar las bases imponibles negativas.

El Tribunal concluye, que la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, 2008, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.

[Sentencia del TS de 7 de junio de 2024, Recurso nº 7974/2022](#)

Beneficios fiscales aplicables en la consolidación del dominio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La sentencia aborda la controversia sobre si la Administración puede aplicar reducciones fiscales en la consolidación del dominio de un bien, cuando estas no se utilizaron durante la adquisición de la nuda propiedad debido a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones que originó dicha nuda propiedad.

El recurrente argumenta que, al no haber presentado autoliquidación por la herencia de su madre y considerando la prescripción del impuesto, la Administración debería aplicar los incentivos fiscales correspondientes en la consolidación del pleno dominio.

La Administración sostiene que la consolidación del pleno dominio debe considerar los elementos tributarios desde la adquisición de la nuda propiedad, utilizando el valor del usufructo y ajustando las reducciones fiscales no utilizadas previamente, independientemente de la prescripción de la liquidación de la herencia.

Finalmente, el Tribunal determina que, si no se presentó autoliquidación por la herencia que originó la nuda propiedad y no se practicó liquidación por esa herencia, no es procedente aplicar la totalidad de las reducciones en la consolidación del dominio. La aplicación de las reducciones debe realizarse de acuerdo con la normativa tributaria y considerando adecuadamente las fases de la liquidación fiscal correspondiente.

[Tribunal Supremo, Recurso nº 6969/2022, de 24 de junio de 2024](#)

IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Septiembre 2024						
L	M	X	J	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	<u>12</u>	13	14	15
16	17	18	19	<u>20</u>	21	22
23	24	25	26	27	28	29
<u>30</u>						

- **Hasta el 12 de septiembre**
 - INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario
- **Hasta el 20 de septiembre**
 - Renta y Sociedades
 - IVA
 - Impuesto sobre las Primas de Seguros
 - Impuestos Especiales de Fabricación
 - Impuesto Especial sobre la Electricidad
 - Impuestos Medioambientales
 - Impuesto sobre las Transacciones Financieras
 - Gravamen temporal energético
 - Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito
- **Hasta el 30 de septiembre**
 - IVA
 - Impuestos Medioambientales