

SUMARI

- 1. L'AUDIÈNCIA NACIONAL CONSIDERA QUE SÓN DESPESES DEDUÏBLES LES RETRIBUCIONS DELS ADMINISTRADORES SI AQUESTS NO VAN IMPUGNAR ELS ACORDS DE RETRIBUCIÓ**
No és possible sostenir la nul·litat d'un acord de retribució dels administradors suplint la inactivitat dels legítimats per a la impugnació.
- 2. NOVETATS EN L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALES A URBANA I EN L'IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS**
Mitjançant la Llei Orgànica 2/2022, de millora de la protecció de les persones òrfenes víctimes de la violència de gènere, s'introdueixen altres mesures fiscals.
- 3. EXISTEIX ACTIVITAT ECONÒMICA D'ARRENDAMENT D'IMMOBLES, ENCARA QUE EL TREBALLADOR CONTRACTAT A TEMPS COMPLET ESTIGUI INFRAUTILITZAT**
A l'efecte d'entendre acreditat el compliment dels requisits exigits per l'article 25 LIRPF en el cas d'una activitat econòmica d'arrendament d'immobles, el concepte de càrrega de treball no ha d'estar associat de cap manera a circumstàncies tals com la de permanència o no d'un treballador en un determinat centre de treball.
- 4. IMPLICACIONS A LA DECLARACIÓ DE L'IRPF 2021 PER HAVER REBUT L'INGRÉS MÍNIM VITAL**
La percepció de l'Ingrés Mínim Vital obliga en tots els casos a presentar declaració per l'IRPF.
- 5. NOUS IMPOSTOS CONTEMPLATS EN LA LLEI 7/2022, DE 8 D'ABRIL, DE RESIDUS I SÒLS CONTAMINATS PER A UNA ECONOMIA CIRCULAR**
Amb entrada en vigor l'1 de gener de 2023 s'introdueixen dos nous impostos.
- 6. OBLIGACIONS COMPTABLES I MERCANTILS REFERIDES A LA FORMULACIÓ, APROVACIÓ DE COMPTES ANUALS, DIPÒSIT I PRESENTACIÓ DE LLIBRES DAVANT EL REGISTRE MERCANTIL**
Analitzem les obligacions coincidents quan l'exercici comptable coincideix amb l'any natural.

1. L'AUDIÈNCIA NACIONAL CONSIDERA QUE SÓN DESPESES DEDUÏBLES LES RETRIBUCIONS DELS ADMINISTRADORS SI AQUESTS NO VAN IMPUGNAR ELS ACORDS DE RETRIBUCIÓ

El tema de la retribució dels administradors fa temps va deixar de ser un tema pacífic per a l'Agència Tributària, qüestionant la deduïbilitat d'aquesta.

Una recent sentència, del passat 16 de febrer, de l'**Audiència Nacional, Sala contenciosa administrativa, Sentència 16 Febr. 2022. Rec. 703/2018**, aprofundeix sobre aquest tema i per la seva importància la portem a col·locació.

Analitza la sentència la correcta deduïbilitat de les partides corresponents a "retribució d'administradors" en un supòsit en el qual l'acord societari que va aprovar la citada partida podent ser contrari a l'ordre públic, **no ha estat impugnat pels socis, legítimament habilitats per a això.**

No havent-se impugnat els acords acordant la retribució dels administradors, no pot l'Administració declarar la seva nul·litat substituïnt la inactivitat dels accionistes que van poder veure's perjudicats per l'acord, para d'això, negar la deduïbilitat de la despesa per la retribució en l'Impost de Societats.

Comença l'Audiència Nacional assenyalant que **no hi ha infracció de la doctrina dels actes propis i del principi de confiança legítima** ni tampoc incongruència en l'acord de liquidació en considerar nul l'acord d'aprovació de les retribucions de l'òrgan d'administració mentre que en seu de la persona física es considera vàlid.

Segons el parer de la Sala, quan se sosté que l'acord de retribució dels administradors és nul el que ha de fer la societat que ha procedit a la retribució és reclamar a l'administrador la restitució del percebut, la qual cosa no pot pretendre és no exercitar les accions de restitució que té contra l'administrador i que la Inspecció consideri que estem davant una despesa deduïble.

És a dir, la inactivitat de la societat a l'hora de recuperar l'indegudament abonat no pot justificar que se li admeti la deducció de la despesa, perquè ningú pot al·legar la seva pròpia inactivitat o malentesa per obtenir un avantatge.

L'Administració, amb raó o sense ella, està sostenint que la retribució dels administradors és nul·la i, de forma coherent, no deixa deduir la despesa i imputa a l'ingrés com a rendiment de treball als administradors que realment, no ho neguen, ho han percebut. **No existeix incoherència des del punt de vista fiscal, ni, per tant, lesió dels principis de bona fe i confiança legítima.**

Quant al fons de l'assumpte, l'Administració admet que no estem davant una liberalitat i per això admet la deducció com a despesa d'aquella part de la retribució que no té el seu origen en un acord, en la seva opinió, nul.

En relació amb les retribucions dels administradors corresponents a l'exercici 2011, la Sala entén que el criteri de l'AEAT ha de confirmar-se per les següents raons.

En primer lloc, no és cert que la sentència del Jutjat del Mercantil, que va desestimar la pretensió d'anul·lació de l'acord quant a les retribucions dels administradors, sigui una sentència ferma. Lluny d'això, de l'examen de les actuacions s'infereix que la indicada sentència va ser recorreguda en apel·lació i que coneguda la Sentència de l'Audiència Provincial es va arribar a una transacció extrajudicial, la qual cosa va impedir un nou pronunciament de l'AP. Sent convenient ressaltar que la recurrent, malgrat ser requerida, no ha volgut aportar el document en el qual es va plasmar l'acord.

En segon lloc, el que sí existeix és una conducta conscient de la recurrent de no aportació de documentació que pot perjudicar-la. Considera la Sala que el raonable és pensar que, almenys en relació amb l'exercici controvertit, es va arribar a un acord de contingut similar al pronunciament de l'Audiència Provincial. Per això es conclou, donat l'ocultament conscient de la documentació per la demandant, que, en efecte, la transacció acordada va suposar deixar sense efecte la retribució dels administradors almenys en relació amb l'exercici 2011.

I, en tercer lloc, l'Administració pot apreciar, **per la via de la prejudicialitat i als mers efectes fiscals, la nul·litat de l'acord adoptat en la Junta General d'Accionistes.**

Ara bé, amb relació als exercicis 2012 i 2013, la qüestió és que **els acords adoptats per a les retribucions d'aquests exercicis no van ser impugnats pels restants socis.** El que fa l'Administració és aplicar el mateix criteri en aquests exercicis malgrat l'absència d'impugnació.

L'Audiència afirma que **no havent-se impugnat els acords acordant la retribució en els exercicis 2012 i 2013, l'Administració no pot declarar la seva nul·litat substituint la inactivitat dels accionistes que van poder veure's perjudicats per l'acord, perquè en aquests casos, es produeix la "sanció o convalidació de l'acord".**

En suma, la Sala considera que l'Administració pot declarar perjudicialment i a efectes fiscals la nul·litat de l'acord adoptat en Junta General si el mateix és contrari a l'ordre públic; però fora de tals casos no pot sostenir la nul·litat de l'acord suplint la inactivitat dels legitimats per a la impugnació, doncs en tals casos, la inactivitat d'aquests esmena o convalida l'acord. **No constant que s'haguessin impugnat els acords de 2012 i 2013,**

la seva possible il·legalitat quedaria convalidada o esmenada, per la qual cosa ha d'entendre's que estem davant una despesa deduïble.

2. NOVETATS EN L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA I EN L'IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS

Es regula un nou supòsit de no subjecció en l'IIVTNU i un supòsit d'exempció en ITP i AJD en les seves tres modalitats.

La Llei Orgànica 2/2022, de 21 de març (BOE de 22 de març de 2022 i en vigor l'endemà), de millora de la protecció de les persones òrfenes víctimes de la violència de gènere, té per objecte eliminar certes incerteses normatives i obstacles al fet que s'enfronten les persones òrfenes de la violència de gènere, a fi de pal·liar, almenys en part, la situació d'extrema vulnerabilitat que para ells resulta de la seva condició de víctimes de la violència de gènere, i així contribuir al fet que es donin les circumstàncies perquè puguin desenvolupar una vida plena, en condicions de llibertat i igualtat.

L'esmentada Llei Orgànica consta de 6 articles. En el primer, es modifica la Llei Orgànica del Poder Judicial; en el segon, la Llei d'Enjudiciament Civil; en el tercer, el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals –TRLRHL-; a la cambra el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats -TRITPyAJD-; en el cinquè, el Text Refós de la Llei General de la Seguretat Social, i en el sisè, el Text Refós de la Llei de Classes Passives de l'Estat.

Ressenyem únicament les mesures tributàries que es recullen, com hem indicat en els articles tercer i quart, i que tenen a veure amb **l'Impost sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana** (Art. Tercer) i amb **l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats** (Art. Quart).

I. Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana

Es modifica l'apartat 3 de l'article 104 del TRLRHL (Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març) per introduir un **nou supòsit de no subjecció**, consistent en el fet que no es produirà la subjecció a l'impost en les transmissions a títol lucratiu realitzades en benefici de filles, fills, menors o persones amb discapacitat subjectes a pàtria potestat, tutela, o amb mesures de suport per a l'adequat exercici de la seva capacitat jurídica, l'exercici de la qual es durà a terme per les dones mortes a conseqüència de violència contra la dona, i que portin causa de la referida defunció.

II. Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats

S'introdueix un nou nombre 33 en la lletra B, apartat I, de l'article 45 del TRITPyAJD (Reial decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre), per recollir **un nou benefici fiscal de naturalesa objectiva**, consistent a eximir de les modalitats de gravamen referides en l'article 1 del TRLITPyAJD (transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats), a les transmissions de béns o drets en benefici de filles, fills, menors o persones amb discapacitat subjectes a pàtria potestat, tutela o amb mesures de suport per a l'adequat exercici de la seva capacitat jurídica, l'exercici de la qual es durà a terme per les dones mortes a conseqüència de violència contra la dona, qualsevol que sigui el títol en virtut del qual s'efectuïn, i sempre que serveixin per satisfer indemnitzacions que hagin estat reconegudes judicialment.

3. EXISTEIX ACTIVITAT ECONÒMICA D'ARRENDAMENT D'IMMOBLES, ENCARA QUE EL TREBALLADOR CONTRACTAT A TEMPS COMPLET ESTIGUI INFRAUTILIZAT

A l'efecte d'entendre acreditat el compliment dels requisits exigits per l'article 25 LIRPF en el cas d'una **activitat econòmica d'arrendament d'immobles**, el concepte de càrrega de treball no ha d'estar associat de cap manera a circumstàncies tals com la de permanència o no d'un treballador en un determinat centre de treball sinó, fonamentalment en les seves dues manifestacions: **parc immobiliari arrendat o en expectativa d'arrendar-se i el dinamisme que això comporti**.

L'Audiència Nacional, en la seva sentència de 23 de febrer de 2022, analitza un supòsit en el qual l'obligat tributari va dotar una Reserva per a Inversions a Canàries (RIC) en els exercicis objecte de recurs, però la Inspecció va entendre que "no havia quedat provat el caràcter d'activitat econòmica de l'arrendament d'immobles que està efectuant la societat", per la qual cosa la societat no tenia dret a la RIC ni al tipus de gravamen previst per a les empreses de reduïda dimensió.

El TEAR va estimar el recurs per la seva falta de motivació respecte de la qüestió examinada (existència o no d'activitat econòmica d'arrendament).

Per la seva banda, el TEAC va estimar el recurs interposat pel Director del Departament d'Inspecció Financera i Tributària limitant-se a reproduir el resolt per la Inspecció.

Segons el parer de la Sala el debat se centra en el compliment del segon dels requisits previstos en l'article 25 del Reial Decret Legislatiu 3/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (LIRPF), **és a dir, l'existència d'un contracte de treball a temps complet i amb l'objecte de gestionar l'activitat d'arrendament d'immobles.**

Considera l'Audiència que no s'ha qüestionat l'existència del contracte de treball, com encertadament indica el TEAR, doncs a efectes fiscals, l'Administració pot sostenir que el contracte de treball és simulat, però no és el que ha ocorregut en el cas d'actuacions, **l'actuari mai ha discutit l'existència real d'un contracte de treball, la qual cosa sosté és que la "càrrega de treball" existent no justifica la contractació.**

Ara bé, l'absència real de "càrrega de treball" no pot ser examinada en abstracte, sinó que ha de ser analitzada en cada cas concret. [SANT, de 15 de febrer de 2019, recurs nº 145/2017].

Per tant, **una cosa és que el treballador contractat a temps complet estigui infrautilitzat -que és el que pot ocórrer en el cas d'actuacions- i una altra molt diferent que la seva contractació, atès el volum de l'activitat, no sigui necessària.**

Cobra així sentit el raonament del TEAR quan indica que "el concepte de càrrega de treball no ha d'estar associat de cap manera a circumstàncies tals com la de permanència o no d'un treballador en un determinat centre de treball sinó, fonamentalment en les seves dues manifestacions: parc immobiliari arrendat o en expectativa d'arrendar-se i el dinamisme que això comporti". Elements que no són analitzats per la Inspecció.

La Sala ressalta que, com afirmava el TEAR, no es coneixen amb exactitud "els immobles afectes a l'activitat (tret que l'actuant -que tampoc es diu- consideri només afectes els immobles efectivament arrendats), com tampoc si els afectes, però no arrendats, es troben o no en expectativa que poguessin ser llogats (anuncis en premsa, per exemple). Però és que també es guarda absolut silenci respecte de les característiques dels contractes d'arrendament estesos: el seu nombre, durada, forma de pagament, etc.". I és que si s'analitza l'informe de disconformitat es pot veure que hi ha factures relatives a habitatges que no es contenen entre les quals es van arrendar entre 2009 i 2011.

En conclusió, segons el parer de la Sala té raó el TEAR quan afirma que si al final la base per la qual es rebutja el benefici fiscal és l'absència de càrrega suficient de treball, les dades que aporta la Inspecció en aquest cas són insuficients.

Finalment, recorda la Sala que, acreditat el compliment dels requisits exigits per l'art 25 LIRPF, la càrrega de provar la inexistència d'activitat econòmica correspon a l'Administració i el que el TEAR li està dient a la Inspecció, amb raó, és que no ha aportat fets suficients per defensar d'una forma coherent la seva postura.

4. IMPLICACIONS A LA DECLARACIÓ DE L'IRPF 2021 PER HAVER REBUT L'INGRÉS MÍNIM VITAL

La percepció de l'Ingrés Mínim Vital no resulta innòcua en renda. Vegem les seves implicacions fiscals:

- Els beneficiaris de l'Ingrés Mínim Vital (IMV) han de presentar declaració per IRPF, **amb independència de la quantia dels seus ingressos.**
- L'IMV en si mateix és una renda exempta i la gran majoria dels beneficiaris no hauran d'incloure-ho a la seva declaració, però **sí presentar declaració.**
- Sí que hauran de declarar-se, **com a rendiments del treball, les quanties que superin els 11.862,90€** (1,5 vegades l'Indicador Públic de Renda d'Efectes Múltiples, IPREM). En el cas que, al costat de l'IMV, es percebin altres ajudes a col·lectius amb el risc d'exclusió social com la renda mínima d'inserció, rendes garantides i ajudes similars de CCAA i ajuntaments, només s'ha de declarar, i tributar, per aquest excés.
- En la gran majoria de supòsits, la declaració serà molt senzilla, sense ingressos que incorporar. En molts casos la quota serà zero (ni a ingressar, ni a retornar), de manera que, si no s'ha obtingut cap altra renda, les caselles de la declaració apareixeran amb import zero.
- L'Ingrés Mínim Vital **no genera per si mateix dret a la deducció per maternitat, ni a les deduccions per família nombrosa o persones amb discapacitat a càrrec.**

5. NOUS IMPOSTOS CONTEMPLATS EN LA LLEI 7/2022, DE 8 D'ABRIL, DE RESIDUS I SÒLS CONTAMINATS PER A UNA ECONOMIA CIRCULAR

El 31 de març el ple del Congrés dels Diputats va aprovar la Llei de residus i sòls contaminats per a una economia circular que s'ha publicat en el BOE del dia 9 d'abril. Aquesta nova llei és la peça principal del paquet **normatiu en matèria d'economia circular i residus, on a més d'actualitzar la normativa de residus, s'aborda un dels principals reptes ambientals de l'actualitat: els plàstics d'un sol ús.**

Amb l'ànim d'avançar cap a l'economia circular, s'introdueixen en la llei dos instruments econòmics en forma d'impostos que milloraran l'aplicació del principi de jerarquia de residus: **l'impost als envasos de plàstic no reutilitzables i l'impost al dipòsit de residus en abocador, la incineració i la coïncineració.** Tots dos instruments **entraran en vigor en el 2023.** A més, procedeix a modificar l'article 112.bis del Text Refós de la Llei d'Aigües ("TRLA") pe a reintroduir el "cànon per la utilització de les aigües continentals per a la producció elèctrica".

La llei incorpora la Directiva (UE) 2019/90, de 5 de juny de 2019, relativa a la reducció de l'impacte de determinats productes de plàstic en el medi ambient, juntament amb la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de maig de 2018, per la qual es modifica la Directiva marc de residus 2008/98/CE, a l'ordenament jurídic espanyol, a més d'aclarir certs aspectes relatius a la Llei 22/2011, de 28 de juliol, de residus i sòls contaminats, a la qual substitueix.

Aquests dos nous impostos, que com hem dit entren en vigor l'1 de gener de 2023: el primer d'ells, sobre els envasos de plàstic no reutilitzables, i el segon sobre el dipòsit de residus en abocadors, la incineració i la coïncineració de residus que, diverses comunitats autònomes graven fets imposables similars, **es justifica la seva aprovació per la falta d'harmonització en els elements configuradors dels diversos impostos autonòmics.**

També s'aprofita aquesta llei per modificar, en **l'impost sobre el Valor Afegit**, la regla especial de la determinació de la base imposable en **els supòsits d'autoconsum i de transferències quan s'ha produït una deterioració dels béns.** La novetat consisteix que es presumirà que ha tingut lloc aquesta deterioració quan les operacions d'autoconsum i de transferència de béns tinguin per objecte béns adquirits per entitats sense finalitats lucratives de la Llei 49/2002, sempre que es destinin per les mateixes a finalitats d'interès general.

També s'introdueix un nou tipus del 0% per als lliuraments de béns realitzades en concepte de donatius a les entitats sense finalitats lucratives de la Llei 49/2002, sempre que es destinin per les mateixes a finalitats d'interès general.

Finalment, les entitats locals podran establir una bonificació de fins a un 95% de la quota íntegra de les taxes que s'exigeixin per la prestació del servei de recollida de residus sòlids urbans per a aquelles empreses de distribució alimentària i de restauració que tinguin establerts, amb caràcter prioritari, en col·laboració amb entitats d'economia social freturoses d'ànim de lucre, sistemes de gestió que redueixin de forma significativa i verificable els residus alimentaris, sempre que el funcionament d'aquests sistemes hagi estat prèviament verificat per l'entitat local.

6. OBLIGACIONS COMPTABLES I MERCANTILS REFERIDES A LA FORMULACIÓ, APROVACIÓ DE COMPTES ANUALS, DIPÒSIT I PRESENTACIÓ DE LLIBRES DAVANT EL REGISTRE MERCANTIL

Els mesos de març i abril es caracteritzen per ser un període de temps en el qual comencen a reportar-se certes obligacions comptables i mercantils referides a la formulació, aprovació de comptes anuals, dipòsit i presentació de llibres davant el Registre Mercantil.

A manera de recordatori i tenint en consideració el contingut de la Resolució de la Direcció general de Seguretat Jurídica i Fe Pública quant als terminis es refereix, a continuació, relacionem els terminis màxims ordinaris, assenyalant les dates de finalització quan l'exercici social coincideix amb l'any natural.

- **Formulació de comptes anuals:** 3 mesos, calculats a partir del tancament de l'exercici social (31/03/2022).
- **Aprovació de comptes anuals:** 6 mesos, calculats a partir del tancament de l'exercici social (30/06/2022).
- **Dipòsit de comptes anuals:** 1 mes, calculat a partir de l'aprovació dels comptes anuals (31/07/2022).
- **Presentació de llibres davant el Registro Mercantil:** 4 mesos, a partir del tancament de l'exercici (30/04/2022).

RÈGIM SANZIONADOR PER NO DIPOSITAR ELS COMPTES ANUALS

El Reial decret 2/2021, de 12 de gener, pel qual s'aprova el Reglament de desenvolupament de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de Comptes, en la seva Disposició Addicional Onzena concreta certs criteris per determinar l'import de la sanció per al supòsit de no dipòsit de comptes anuals, de conformitat amb els límits establerts en l'article 283 del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat per Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, sent els següents:

1. La sanció serà del 0,5% de l'import total de les partides d'actiu, més el 0,5% de la xifra de vendes de l'entitat inclosa a l'última declaració presentada davant l'Administració Tributària, l'original de la qual haurà d'aportar-se en la tramitació del procediment.
2. En cas de no aportar la declaració tributària citada en la lletra anterior, la sanció s'establirà en el 2% del capital social segons les dades existents al Registre Mercantil.
3. En cas que s'aporti la declaració tributària, i el resultat d'aplicar els esmentats percentatges a la suma de les partides de l'actiu i vendes fos major que el 2% del capital social, es quantificarà la sanció en aquest últim reduït en un 10%.

La prescripció d'aquestes infraccions es produeix als tres anys, per la qual cosa, en general, no són exigibles per haver prescrit els incompliments d'exercicis anteriors als comptes del 2017, i a partir del 31 de juliol de 2022 prescriuran els corresponents als comptes tancats a 31 de desembre de 2018.

FULLA COVID-19 COMPTES 2021

Per a l'exercici 2021, amb caràcter excepcional i transitori, es manté l'obligatorietat de presentar la fulla de declaració COVID-19, introduïda en l'Ordre Ministerial JUS/794/2021, de 22 de juliol. Aquesta fulla té per objecte analitzar a nivell empresarial els efectes de la pandèmia i valorar les mesures de política econòmica engegades.

BOU & ASSOCIATS

