

## Índice

1. 10 Medidas que puedes adoptar antes de final de año para rebajar tu IRPF
2. El TC declara constitucional el Impuesto sobre Grandes Fortunas.
3. El TS consolida su reciente doctrina en materia de deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los altos directivos y administradores

### 1.- 10 Medidas que puedes adoptar antes de final de año para rebajar tu IRPF

Se acerca el final de año y quizás sea este el momento más adecuado para echar la vista atrás, hacer balance y pensar en aquellas operaciones que hemos realizado durante el ejercicio o sucesos que hayan acontecido en nuestra vida, que puedan tener impacto en nuestra declaración de IRPF. O, incluso, todavía estamos a tiempo de llevar a cabo determinadas acciones que supongan una rebaja del IRPF 2023 porque lleven aparejado un beneficio fiscal. A continuación, detallamos algunas medidas que pueden ayudar a rebajar el importe a pagar de IRPF.

#### 1. 1. Aportaciones a planes de pensiones

Las aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social (seguros, planes de previsión asegurados, ...) ofrecen ventajas fiscales, ya que las cantidades aportadas durante el ejercicio reducen la base imponible del Impuesto, es decir el importe de los ingresos tributables, siendo el límite máximo de la reducción la menor de las siguientes cantidades:

- 1.500 euros.
- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos durante el ejercicio.

Este límite puede incrementarse en los siguientes casos:

1.- **Incremento en 8.500 euros** (es decir, el límite puede llegar a 10.000 euros) siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social (mismo plan de pensiones, plan de previsión social empresarial, mutualidad de previsión social, etc.) al que se han realizado las contribuciones empresariales, **por importe igual o inferior a las cantidades que resulten del siguiente cuadro en función del importe anual de la contribución empresarial:**

Importe anual de la contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5
Entre 500,01 y 1.500 euros	1.250 euros, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros
Más de 1.500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

**En todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución.**

Las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

2.- Incremento del límite en 4.250 euros, siempre que tal incremento provenga de:

- Aportaciones a planes de pensiones sectoriales realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad.
- Aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos.
- Aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, participe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Además de la reducción anterior, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros, podrán reducir de su base imponible las aportaciones realizadas durante el ejercicio al plan de pensiones de su cónyuge, con el límite de 1.000 euros anuales.

Se podrán realizar además aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad física igual o superior al 65 por ciento, o psíquica igual o superior al 33 por 100. Si quien realiza la aportación tiene relación de parentesco o tutoría con el discapacitado, la reducción tendrá un límite de 10.000 euros anuales. No obstante, si quien realiza estas aportaciones es el propio discapacitado, la reducción no podrá superar 24.250 euros.

## 2. Planes de ahorro a largo plazo "Plan de Ahorro 5"

Invertir en un Plan de Ahorro a Largo puede resultar interesante, puesto que los rendimientos obtenidos quedaran exentos de tributación en el IRPF. Estas inversiones pueden instrumentalizarse:

- En Seguros Individuales de vida a Largo Plazo (SIALP)
- Cuentas Individuales de Ahorro a Largo Plazo (CIALP)

Este beneficio fiscal exige el cumplimiento de determinados requisitos. Así, la aportación máxima anual no puede exceder de 5.000 euros, se exige una permanencia de 5 años desde que se realizó la primera aportación, es decir, no se puede disponer de las aportaciones durante ese plazo y los planes deben hacerse efectivos transcurridos los 5 años, por el total y en forma de capital, nunca en forma de renta.

El beneficio fiscal se pierde si se dispone del capital antes del transcurso de los 5 años o si se supera el importe máximo anual de aportaciones.

### 3. 3. Exención por reinversión en vivienda habitual

También, los contribuyentes que transmitan su vivienda habitual y reinviertan las cantidades obtenidas en la adquisición de una nueva vivienda habitual (en el plazo comprendido entre los 2 años anteriores y los 2 posteriores a dicha transmisión) podrán dejar exenta la ganancia patrimonial obtenida. Para que la vivienda se considere habitual, el contribuyente deberá residir en ella durante un plazo continuado de 3 años. Podrá considerarse vivienda habitual cuando, no residiendo ese plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda (matrimonio, separación matrimonial, traslado por motivos laborales, obtención de empleo más ventajoso, etc.).

### 4. 4. Beneficios aplicables a mayores de 65 años

Tratándose de contribuyentes mayores de 65 años, la Ley establece la posibilidad de aplicar los siguientes beneficios fiscales:

- Por un lado, quedará exenta de tributación la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de cualquier elemento patrimonial (inmuebles distintos a la vivienda habitual, acciones, derechos, etc.) si el importe obtenido en la transmisión se reinvierte, **en el plazo de 6 meses**, en la constitución de una renta vitalicia a su favor.

Se limita la exención, pues la cantidad máxima que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de **240.000 euros**.

- Por otro lado, también quedará exenta de tributación, sin necesidad de reinversión, **la plusvalía generada por la transmisión de la vivienda habitual** del contribuyente mayor de 65 años, teniendo en cuenta que se considera vivienda habitual aquella en la que el contribuyente hubiera residido durante un periodo de al menos tres años. Se entiende que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando el inmueble constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

En aquellos casos en los que la vivienda pertenezca a ambos cónyuges, hay que tener en cuenta que el beneficio fiscal se aplicará a la totalidad de la ganancia si ambos han alcanzado la edad

de 65 años. En caso contrario, solo podrá aplicarlo el contribuyente que tuviese dicha edad y en proporción a su participación.

En caso de contribuyentes que no hayan cumplido todavía 65 años, pero estén cerca de hacerlo, podría contemplarse la posibilidad de no realizar este tipo de operaciones hasta que el beneficio fiscal pudiera ser aplicado.

#### 5. 5. Deducción por inversión en vivienda habitual

Aunque la deducción por inversión en vivienda habitual se eliminó con efectos 1 de enero de 2013, los contribuyentes que aún conservan el derecho a aplicársela –aquellos que adquirieron la vivienda habitual con anterioridad a 31 de diciembre de 2012 y viniesen aplicándose la deducción- podrán deducirse el **15 por ciento de las cantidades satisfechas en el ejercicio** para la adquisición o rehabilitación de vivienda, siendo la **base máxima de deducción de 9.040 euros**.

En los casos en los que se adquiriese la vivienda con préstamo hipotecario, si las cantidades destinadas durante el ejercicio a pagar la hipoteca no alcanzasen el importe máximo de base de deducción, puede resultar de interés amortizar préstamo antes de 31 de diciembre hasta alcanzar dicho importe (9.040 euros), ya que de este modo se aprovecha al máximo la deducción.

#### Aplicación de la deducción en caso de divorcio

Los contribuyentes que por sentencia judicial de divorcio paguen las cuotas del préstamo hipotecario para la adquisición de la vivienda habitual que en su día le fue concedido conjuntamente a ambos cónyuges y cuando venían practicando los dos antes de 1 de enero de 2013 la deducción por adquisición de vivienda habitual, tiene derecho a la aplicación de dicha deducción por la totalidad de las cantidades pagadas por tal concepto aun cuando solo sea propietario del 50% de la vivienda **por no haberse liquidado la sociedad de gananciales**, tanto en el caso de que la vivienda continúe teniendo para él y los hijos la condición de habitual como en el supuesto de que la vivienda tenga dicha condición para los hijos comunes y el otro progenitor.

#### 6. 6. Deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

Los contribuyentes que realicen obras para la mejora energética de la vivienda habitual o de una vivienda en alquiler podrán aplicar una deducción **del 20 o 40 por ciento** de las cantidades invertidas, siempre que se acredite (con certificado de eficiencia energética) una reducción de al menos un 7 por ciento en la demanda de calefacción y refrigeración o una reducción de al menos un 30 por ciento del consumo de energía primaria no renovable, respectivamente. Las obras que dan derecho a estas deducciones son las realizadas entre el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2023.

También existe una reducción del **60 por ciento** por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, cuando se trate de obras en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica. Esta deducción se habilita para obras realizadas entre el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2024.

Estas deducciones inicialmente estaban previstas para obras realizadas entre el 6 de octubre de 2021 y 31 de diciembre de 2022 (para la deducción del 20 o 40 por ciento) y 31 de diciembre de

2023 (para la deducción del 60 por ciento), pero el RD-I 18/2022, de 18 de octubre, ha prorrogado un año más cada uno de los plazos.

#### **7. 7. Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» e inversión en puntos de recarga**

Los contribuyentes que hayan adquirido un vehículo nuevo eléctrico a partir del 30 de junio de 2023 -las compras anteriores a dicha fecha no dan derecho a la deducción- deben tener en cuenta que podrán practicarse una deducción del 15% del valor de adquisición del vehículo, siempre que se cumplan determinados requisitos. Si se está barajando la posibilidad de adquirir este tipo de vehículos, puede resultar atractivo hacerlo antes de finales de año para, de este modo, beneficiarse del incentivo fiscal.

Los vehículos que dan derecho a la aplicación de esta deducción son los vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y la deducción puede aplicarse en dos modalidades:

1.- Cuando el vehículo se adquiera desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024: La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado.

2.- Cuando desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024 se abone al vendedor una cantidad a cuenta para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25% del valor de adquisición del mismo:

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de tal cantidad.

La base máxima de la deducción, en ambos casos, será 20.000 euros y estará constituida por el valor de adquisición del vehículo, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.

Deducción por la instalación de infraestructuras de recarga para vehículos eléctricos

También la inversión en puntos de recarga para vehículos eléctricos que no estén afectas a la actividad puede beneficiarse de una deducción del 15% de las cantidades satisfechas en sistemas de recarga de baterías de vehículos eléctricos.

Al igual que en la deducción anterior, las inversiones que dan derecho a deducir serán las realizadas entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024 y la instalación del punto de recarga debe llevarse a cabo en un inmueble que sea propiedad del contribuyente.

Hay que tener en cuenta que la base máxima de esta deducción es de 4.000 euros anuales, y estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024.

En caso de que con posterioridad a la adquisición o instalación se afectaran a una actividad económica los vehículos o los sistemas de recarga de baterías se perderá el derecho a la deducción practicada.

#### 8. 8. Deducción por inversión en empresas de nueva creación

Invertir en proyectos de emprendedores puede ser otra forma de pagar menos en el IRPF. A partir del ejercicio 2023 se ha mejorado tanto el importe de dicha deducción como otros aspectos de la misma.

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota del impuesto el 50% de las cantidades satisfechas en el periodo por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, siendo la base máxima de deducción de 100.000 euros anuales, por lo que el importe máximo de la deducción es de 50.000 €.

Las acciones o participaciones deben adquirirse en el momento de la constitución de la sociedad o mediante ampliación de capital. El plazo para suscribir las será de 5 años desde la constitución de la entidad, con carácter general y 7 años en caso de empresas emergentes.

Para poder aplicar la deducción se exige que la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la de su cónyuge o pariente hasta segundo grado no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Esto no se aplica cuando se trate de socios fundadores de una empresa emergente.

Se trata de una deducción exclusivamente estatal que minorará solo la cuota íntegra estatal. No obstante, son muchas las Comunidades Autónomas que también han regulado deducciones similares a la estatal.

Es importante señalar que la deducción estatal no es compatible con la deducción autonómica, a no ser que la inversión supere los límites establecidos en la deducción estatal.

#### 9. 9. Deducción por donativos y aportaciones a partidos políticos

Realizar donaciones a fundaciones, asociaciones y ONGs también desgrava en el IRPF. Si no los has hecho aún, hasta 31 de diciembre estás a tiempo para hacerlo y beneficiarte, así, de este incentivo:

- Las cantidades donadas a fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública no reguladas en la Ley 49/2002 darán derecho a aplicar una deducción en la cuota del Impuesto del **10% de las cantidades donadas**.
- Por los donativos realizados a entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación la Ley 49/2002, los contribuyentes podrán deducir de la cuota del Impuesto el **80% de los primeros 150 euros** donados y del 35% del resto del importe que supere esos 150 euros. Este último porcentaje será del **40% en caso de donaciones plurianuales**, es decir, si hubiese realizado donaciones por importe igual o superior a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores.

## Deducción por aportaciones a partidos políticos

Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota del impuesto el **20% de las cuotas** de afiliación a partidos políticos, federaciones, coaliciones y agrupaciones de electores, siendo la base máxima de deducción de **600 euros anuales**.

### 10. 10. Compensación de ganancias con pérdidas

Si se han obtenido ganancias patrimoniales durante el ejercicio, por ejemplo, por la transmisión de un inmueble u otro elemento patrimonial, se deberán integrar en la base imponible del ahorro y tributarán de acuerdo con la siguiente escala: los primeros **6.000 euros al 19%**, **entre 6.001 y 50.000 euros al 21%**, **entre 50.001 y 200.000 al 23%**, **de 200.001 a 300.000 al 27%** y **la diferencia a partir de 300.000 € al 28%**. No obstante, el contribuyente puede reducirse este coste fiscal si se tuviesen saldos negativos pendientes de compensar procedentes de transmisiones de ejercicios anteriores, puesto que la Ley admite su compensación en los cuatro ejercicios siguientes al de su generación. En defecto de saldos negativos pendientes, también puede reducirse el coste fiscal si se llevasen a cabo, antes de finalizar el año, otras transmisiones, como por ejemplo venta de acciones (fácilmente realizables), que originen pérdidas. De esta forma se tributaría únicamente por la diferencia.

Además, se permite la compensación del saldo negativo procedente de la integración y compensación de rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses, etc.) con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales, con el límite del 25% de dicho saldo positivo.

## 2.- El TC declara constitucional el Impuesto sobre Grandes Fortunas

El Tribunal Constitucional ha **desestimado ya tres de los cinco recursos de inconstitucionalidad presentados contra el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas**, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (art. 3). El primero en resolverse fue el recurso interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y, posteriormente, los presentados por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia.

Aunque los textos de las sentencias no se han hecho públicos todavía, si se han dado a conocer las **razones por las que el impuesto no se considera inconstitucional**:

**1. Respecto a la vulneración del ius in officium de los diputados:** el Tribunal aplica la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el art. 23.2 CE solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta. No es el caso del impuesto sobre grandes fortunas, ya que la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022 tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) cuyo propósito era proveer -al igual que el tributo impugnado- de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad.

**2. Respecto a la alegada vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid:** la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas es complementario del IP -tributo de titularidad estatal cedido a las CCAA- de modo que lo satisfecho por éste se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, el cual no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP. La sentencia subraya que el recurso no indica ninguna competencia autonómica que se haya visto afectada por el impuesto impugnado. La queja real de la Comunidad de Madrid -aclara- es que aquellos de sus residentes con un patrimonio superior a 3 millones de euros (únicos que están sujetos al impuesto sobre grandes fortunas) tendrán que pagar el nuevo impuesto estatal, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio. Para el Tribunal, este objetivo no puede impedir al Estado ejercer su competencia para establecer nuevos tributos. Si en el pasado el Tribunal Constitucional ya ha reconocido que el Estado puede ocupar un espacio fiscal autonómico para armonizarlo, con mayor razón podrá hacerlo en su propio espacio fiscal, como es este.

**3. Respecto a la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica:** se desestima con base en la consolidada doctrina constitucional. La sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Y, por lo que concierne a este último principio, el recurso tampoco aporta datos sobre el supuesto carácter desproporcionado de los tipos de gravamen. Es más, la sentencia cita datos extraídos de las estadísticas de la AEAT según los cuales el tipo efectivo de gravamen del impuesto sobre grandes fortunas está por debajo del 0,5 por 100 del valor del patrimonio gravado, por lo que no es desproporcionado.

**4. Respecto a la infracción del principio de seguridad jurídica:** la sentencia subraya que el impuesto sobre grandes fortunas no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por ello, a la fecha de entrar en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

#### VOTO PARTICULAR

La sentencia, que todavía no está publicada, cuenta con el voto particular de cuatro de los magistrados (Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla, Concepción Espejel Jorquera y César Tolosa Tribiño) fundamentado en lo siguiente:

- **Vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE**, al haberse introducido la regulación impugnada mediante enmienda que no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Es cierto que en las SSTC 209/2012 y 50/2015 se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias. Por el contrario, en el presente caso, pese a lo afirmado en la sentencia [FJ 2 C) b)], no existe la conexión de objeto y materia constitucionalmente exigible (STC 136/2011, FJ 8) entre la enmienda que introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes previstos en la iniciativa legislativa, que no tenían carácter tributario.
- **Porque el precepto legal impugnado vulnera la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, garantizada por los arts. 2, 156.1 y 157.3 CE.** El art. 19.2 b) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que forma parte del bloque de la constitucionalidad, prevé que las comunidades autónomas puedan asumir



las bonificaciones del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley 22/2009 determina que se ceden a aquellas las competencias normativas en materia de bonificaciones de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio. La “armonización” pretendida por la Ley 38/2022 con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas pretende neutralizar las bonificaciones en el impuesto sobre el patrimonio establecidas por algunas comunidades autónomas, sin seguir el procedimiento establecido para la modificación de las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio, que es un impuesto cedido, vulnerando así la autonomía política y financiera de estas, que comprende la opción de bonificar los tributos cedidos.

- **El precepto impugnado vulnera el principio de seguridad jurídica**, reconocido por el art. 9.3 CE, y la protección de la confianza legítima que de él se deriva. Frente a lo afirmado por la sentencia, resulta que, conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se aplica a todo el ejercicio 2022, casi agotado cuando entra en vigor dicha ley (el 29 de diciembre de 2022, día siguiente a su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”), lo que ha impedido a los sujetos pasivos del impuesto ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente. Además, la creación del nuevo impuesto no era previsible, ya que no se pudo conocer realmente como pronto hasta la publicación de la enmienda en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 18 de noviembre de 2022, lo que abunda en la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica (por todas, STC 173/1996, FJ 3).

### 3.- El TS consolida su reciente doctrina en materia de deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los altos directivos y administradores

Hace tan solo unos días hemos tenido conocimiento de la sentencia del TS de 2 de noviembre de 2023, rec. 3940/2022, en la que el Tribunal viene a confirmar su reciente doctrina sobre la deducibilidad en el IS de la retribución de administradores y la teoría del vínculo, establecida en la sentencia de 27 de julio de 2023, rec. 6442/2021 y que muchos han calificado ya como el “fin de la aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito tributario”.

En ambas sentencias el Tribunal Supremo determina que son deducibles las retribuciones satisfechas a los altos directivos -por el desempeño de funciones propias del ejercicio del cargo directivo- cuando, además, forman parte del Consejo de Administración.

La AEAT, en aplicación de la teoría del vínculo -según la cual la relación mercantil absorbe a la laboral-, no admitió como deducibles las retribuciones satisfechas por el cargo de director, aunque si las satisfechas como miembro del Consejo de Administración, al considerarlas una liberalidad, en base a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS.

Pues bien, la sentencia del TS de 2 de noviembre de 2023 se basa en los mismos argumentos que la de 27 de junio de este mismo año, los cuales reproduce casi en su integridad para negar el carácter de liberalidad y reconocer la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades. En la primera de las sentencias el supuesto analizado parte de las retribuciones satisfechas a dos directivos que, además, formaban parte del Consejo de Administración de la entidad y cuyo carácter de "liberalidad" era atribuido por la Administración por el hecho de no haber sido aprobadas en Junta General. En la segunda, se trata de dos directivos con contratos de alta dirección, que también eran vocales del Consejo de Administración y cuyas retribuciones por los servicios prestados en la condición de Director General no se habían recogido en los Estatutos de la sociedad.

Así, la jurisprudencia sentada por el TS en la primera de las sentencias, la de 27 de junio, es la siguiente:

Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- 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 tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.

En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).

Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad".

Partiendo de la anterior doctrina y, siguiendo una línea argumental básicamente igual, el Tribunal llega a la misma conclusión en esta segunda sentencia y niega el carácter de liberalidad a las retribuciones percibidas por los directores generales en base a los siguientes argumentos:

1.- El director general de una sociedad que además es vocal del Consejo de Administración realiza una dualidad de funciones siendo diferentes las funciones que realiza por su condición de director general -por las que se le retribuye en función del contrato de Alta Dirección- de las funciones que le corresponden por su pertenencia al Consejo de Administración. Se distingue, así, entre las funciones realizadas en la condición de miembro del Consejo de Administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo) y aquellas otras realizadas en su condición de Director General que no son susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del Consejo de Administración, aunque fueran ejecutivas, y que se realizan bajo la dependencia e instrucciones del órgano de administración. Siendo así se reconoce la coexistencia de relación laboral y mercantil.

2.- Las retribuciones percibidas en virtud del contrato de Alta Dirección se perciben en virtud de un vínculo laboral y responden a la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos por lo que no pueden calificarse de liberalidad. El TS rechaza la aplicación de la teoría del vínculo, pero es que, además, establece que, aunque se admitiera dicha teoría o, al menos, el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución cuestionada no sería nunca una liberalidad si se corresponde con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutibles; y añade la necesidad de aplicar la teoría del vínculo con prudencia y suma cautela.

3.- Además, el Tribunal hace especial hincapié en la ausencia de animus donandi para reforzar su argumento y establece que, si nos encontrásemos ante una liberalidad o donación, el receptor de dichas rentas tendría que tributar por ISD en lugar de hacerlo por IRPF.

4.- Por otra parte, de acogerse la pretensión del Abogado del Estado y aplicarse la teoría del vínculo-llevada al extremo- indica el TS que se llegaría a conclusiones tan absurdas como la de considerar que aquellos administradores que además de las funciones propias del cargo de administrador, llevasen a cabo otras tareas encomendadas por la empresa que fueran real y efectivamente realizadas, tendrían que hacerlo de un modo también gratuito o, al menos, sin posibilidad de deducción en el IS por parte del pagador.

5.- Según la jurisprudencia consolidada del TJUE, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del mercantil y el hecho de que una persona ejerza funciones de director general y sea también miembro del Consejo de Administración de la sociedad, no puede suponer que se excluya, solo por este hecho, la existencia de relación laboral. En base en la jurisprudencia del TJUE, no se puede hacer de peor condición a trabajadores que además forman parte del órgano de administración, que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras, pues, si son solo trabajadores no se cuestiona la deducibilidad del gasto de su retribución, mientras que si además son administradores se rechaza, sin que dicha diferenciación se encuentre legitimada.

6.- Por último, acudiendo a la doctrina sentada por el Tribunal en materia de deducibilidad en el IS de los intereses de demora tributarios, tampoco se admite que las retribuciones cuestionadas sean un “gasto contrario al ordenamiento jurídico”, en el sentido previsto en el artículo 15.1.f) de la LIS, pues como ya tiene dicho el Tribunal esa letra debe referirse a otro tipo de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (como sobornos y similares) y no a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, como sería la infracción de la normativa mercantil en caso de admitirse que, dicho sea de paso, tampoco admite el TS que dicha infracción se haya producido en estos casos.