

SUMARI

- 1. EL TRIBUNAL SUPREM ADMET LA DEDUÏBILITAT DE LA RETRIBUCIÓ DE L'ADMINISTRADOR I SOCI ÚNIC EN L'IMPOST DE SOCIETATS, ENCARA QUE NO HAGUÉS ESTAT APROVADA PER LA JUNTA GENERAL D'ACCIONISTES**
El Tribunal Suprem afirma amb rotunditat que les retribucions percebudes pels administradors d'una entitat mercantil i que constin comptabilitzades, acreditades i previstes en els estatuts de la societat no constitueixen una liberalitat no deduïble.
- 2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'OBLIGACIÓ PER A TOTS ELS CONTRIBUENTS DE PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IRPF PER MITJANS ELECTRÒNICS**
El Tribunal Suprem anul·la l'Ordre d'Hisenda que exigia a tots els contribuents la presentació de la declaració de l'IRPF per mitjans electrònics, ja que la Llei General Tributària reconeix el dret, que no l'obligació, dels ciutadans a utilitzar els mitjans electrònics, així com el deure de l'Administració de promoure la seva utilització i la impossibilitat d'imposar la seva utilització.
- 3. QÜESTIONS RELATIVES ALS VEHICLES D'ÚS MIXT CEDITS A EMPLEATS**
L'Agència Tributària ha publicat una Nota sobre qüestions relatives als vehicles d'ús mixt cedits a empleats.
- 4. MONEDES VIRTUALS SITUADES A L'ESTRANGER**
S'han aprovat els models informatius pels tenidors de monedes virtuals situades a l'estranger.
- 5. MODIFICACIÓ DEL REGLAMENT DE PLANS I FONS DE PENSIONS**
Les modificacions introduïdes amb efectes a partir del 21/07/2023 pretenen donar impuls als plans d'ocupació simplificats per a generalitzar entre els treballadors per compte propi i d'altri aquest instrument d'estalvi privat.

1. EL TRIBUNAL SUPREM ADMET LA DEDUÏBILITAT DE LA RETRIBUCIÓ DE L'ADMINISTRADOR I SOCI ÚNIC EN L'IMPOST DE SOCIETATS, ENCARA QUE NO HAGUÉS ESTAT APROVADA PER LA JUNTA GENERAL D'ACCIONISTES

El Tribunal Suprem en la seva sentència de 27 de juny de 2023 **fixa com a doctrina** que les retribucions percebudes pels administradors d'una entitat mercantil i que constin comptabilitzades, acreditades i previstes en els estatuts de la societat **no constitueixen una liberalitat no deduïble** (Article 14.1.e) TRLIS pel fet que la relació que uneix als perceptors de les remuneracions amb l'empresa sigui de caràcter mercantil i que tals retribucions no haguessin estat aprovades per la junta general, **sempre que dels estatuts calgui deduir la manera i import de tal retribució**. En el cas que la societat estigui integrada per un soci únic no és exigible el compliment del requisit de l'aprovació de la retribució als administradors en la junta general, per tractar-se d'un òrgan inexistent per a tal classe de societats, atès que en la societat unipersonal el soci únic exerceix les competències de la junta general (Article 15 TRLSC). I, fins i tot en el cas d'acceptar-se que fos exigible legalment aquest requisit previst en la llei mercantil -per a exercicis posteriors als analitzats-, la seva inobservança no pot comportar automàticament la consideració com a liberalitat de la despesa corresponent i la improcedència de la seva deduïbilitat.

El **caràcter mercantil de la relació dels administradors socials ha estat reconegut en una jurisprudència consolidada de la Sala social del Tribunal Suprem** (entre altres, STS de 24 de febrer de 2014, recurs número 1684/2013). La denegació de la deduïbilitat d'aquesta despesa controvertida, consistent en retribució a administradors -o a treballadors que, al seu torn, són administradors- es funda en què constitueixen una liberalitat. Així ho assevera, amb tota claredat, la sentència impugnada, d'acord amb la STS de 30 de març de 2021, recurs número 3454/2019 en

la qual el Tribunal fixa com a doctrina que l'article 14.1.e) TR Llei IS **ha d'interpretar-se en el sentit que les despeses acreditades i comptabilitzades no són deduïbles quan constitueixin donatius i liberalitats**, entenent-se per tals les disposicions de significat econòmic, susceptibles de comptabilitzar-se, realitzades a títol gratuït; seran, no obstant això, deduïbles, aquelles disposicions -que conceptualment tinguin la consideració de despesa comptable i comptabilitzada- a títol gratuït realitzades per relacions públiques amb clients o proveïdors, les que conformement als usos i costums s'efectuïn respecte al personal de l'empresa i les realitzades per a promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i prestació de serveis, i totes aquelles que no compreses expressament en aquesta enumeració responguin a la mateixa estructura i estiguin correlacionades amb l'activitat empresarial dirigides a millorar el resultat empresarial, directament o indirectament, de present o de futur, sempre que no tinguin com a destinataris a socis o partícips.

2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'OBLIGACIÓ PER A TOTS ELS CONTRIBUENTS DE PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IRPF PER MITJANS ELECTRÒNICS

Encara que recentment va finalitzar el termini voluntari de declaració de l'IRPF, portem a col·locació aquesta recent sentència del Tribunal Suprem que ha estat avançada en una nota de premsa del mes de juliol.

El Tribunal Suprem, com hem dit, ha avançat en una nota de premsa la seva Sentència en la qual **anul·la l'exigència als contribuents de presentar la declaració de l'IRPF per mitjans electrònics a través d'Internet**, realitzada en l'Ordre del Ministeri d'Hisenda HAC/277/2019, de 4 de març, "perquè s'estableix de manera general per a tots els obligats tributaris sense determinar els supòsits i condicions que justifiquin, en atenció a raons de capacitat econòmica, tècnica, dedicació professional o altres motius, que s'imposi tal obligació".

El Tribunal estima en la seva sentència un recurs de l'Associació Espanyola d'Assessors Fiscals i **declara la nul·litat de diversos articles de l'Ordre d'Hisenda que fixaven aquesta imposició general**.

L'Ordre anul·lada parcialment incorpora com a novetat, segons resum en la seva exposició de motius, que amb les seves disposicions "[...] desapareix la possibilitat d'obtenir la declaració i els seus corresponents documents d'ingrés o devolució en paper imprès generat a través del Servei de tramitació de l'esborrador/declaració de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

En el seu lloc, la declaració haurà de presentar-se per mitjans electrònics a través d'Internet [...]" pels procediments i llocs que estableix.

La resolució subratlla que la Llei General Tributària **reconeix el dret, que no l'obligació, dels ciutadans a utilitzar els mitjans electrònics**, així com el deure de l'Administració de promoure la seva utilització. "L'Administració pot realitzar accions que propiciïn i facilitin la consecució de determinat objectiu, en aquest cas la utilització de "tècniques i mitjans electrònics, informàtics i mitjans telemàtics", però no pot imposar la seva utilització obligatòria als ciutadans, en tant que obligats tributaris, als quals, com reconeix l'article 96.2 LGT (Llei General Tributària), se'ls reconeix el dret a relacionar-se amb l'Administració, i a fer-lo amb les garanties necessàries a través de tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, **però no l'obligació de fer-ho**, no per descomptat com a resultat d'aquesta norma, que el seu significat com a principi general d'ordenament jurídic tributari resulta palesa", subratllen els magistrats.

3. QÜESTIONS RELATIVES ALS VEHICLES D'ÚS MIXT CEDITS A EMPLEATS

Atès que el tema de l'ús de vehicles d'empresa per a ús particular dels seus empleats és un tema recurrent i lloc en el punt de mira de la Inspecció, creiem oportú relacionar el criteri que sembla seguirà l'AEAT sobre aquest tema.

En primer lloc, pel que fa al **criteri aplicable per a determinar quina part de l'ús del vehicle es destina a l'esfera privada de l'empleat**, s'utilitzarà el **criteri de la disponibilitat** tant a efectes de l'IVA com a l'efecte de l'IRPF.

Aquest criteri de la disponibilitat per a finalitats particulars ha estat concretat per l'Audiència Nacional en sentències de 22 de gener de 2020, de 22 de juliol de 2020 i de 30 de setembre de 2020, **prenent en consideració la totalitat del temps anual que no correspon a la jornada laboral dels treballadors**. Per a això s'ha tingut en compte, per a treballadors i directius, les hores laborals previstes en el conveni col·lectiu aplicable a les empreses i el temps de disponibilitat per als treballadors, concretat en caps de setmana, festius, vacances i l'horari fora de la jornada de treball, en dies laborables.

En segon lloc, el TEAC en la seva Resolució de 22 de febrer de 2022 ha modificat, per a adaptar-ho als dictats de la jurisprudència comunitària, el criteri que venia mantenint en relació amb la **qualificació que, a l'efecte de l'IVA, ha d'atorgar-se a les cessions de vehicles realitzades per les empreses als seus empleats**, com a part del seu paquet retributiu.

En aquest sentit, i per a concretar la possible subjecció a l'IVA de la cessió dels vehicles, **es destaquen diferents criteris referits a l'existència d'onerositat de les prestacions realitzades per l'empresa a favor dels seus empleats**, nota fonamental que determinarà la subjecció a l'impost. En particular, tals operacions **podran qualificar-se com a oneroses** quan el treballador (i) efectui el pagament per això; (ii) pacti que es destini una part del seu salari a canvi de la prestació concedida (iii) hagi de triar entre diferents avantatges oferts pel seu ocupador, comportant l'elecció d'una d'elles la renúncia a una part de la seva retribució en metàl·lic (IV) realitzi una part determinada del treball, valorable econòmicament, que pugui considerar-se com a contraprestació pel bé o servei rebut de l'ocupador, per estar així expressament previst en el contracte de treball o document accessori.

En tercer lloc, **quant a la deduïbilitat de l'IVA suportat en l'adquisició del vehicle**, en cas que el vehicle tingui un ús mixt (per a l'activitat econòmica i per a la seva cessió als empleats) **hem de distingir les següents situacions**:

- Que en la cessió als empleats **no existeixi onerositat**, i en aquest cas l'afectació del bé a l'activitat econòmica serà parcial, podent deduir-se el 50% de l'IVA suportat en l'adquisició del vehicle, conforme a la presumpció de l'article 95.Tres.2n LIVA.
- Que en la cessió als empleats **existeixi onerositat**, i en aquest cas el bé quedaria afecte a les activitats econòmiques realitzades pel subjecte passiu, l'habitual del seu trànsit empresarial o professional, i la de cessió del vehicle. Per tant, es podrà deduir el 100% de l'IVA suportat en l'adquisició del vehicle.

En quart lloc, l'Agència Tributària recorda que quan havent-se deduït l'IVA suportat per l'adquisició del vehicle, **es produeixi amb posterioritat una cessió a empleats** en la qual no concorri la nota d'onerositat haurà de considerar-se produïda una operació assimilada a una prestació de serveis.

En cinquè lloc, quant a la determinació de la base imposable de l'IVA, en cas que concorri la nota d'onerositat, i, per tant, la cessió del vehicle als empleats està subjecta i no exempta de l'impost, coincidirà amb la totalitat dels costos que la seva prestació li suposi a l'empresari.

Respecte de l'IRPF la base de l'ingrés a compte serà del 20% anual del cost d'adquisició per al pagador, inclosos els tributs que gravin l'operació, si el vehicle és propietat del pagador. En el cas de no ser de so propietat, el percentatge del 20% anual s'aplicarà sobre el valor de mercat que correspongui al vehicle si fos nou. A aquest efecte cal tenir en compte exclusivament la part de l'ús destinat a fins particulars del treballador. En qualsevol cas, es podrà reduir la valoració fins a un 30% quan es tracti de vehicles considerats eficients energèticament.

4. MONEDES VIRTUALS SITUADES A L'ESTRANGER

El passat dia 29 de juliol es van publicar en el BOE l'Ordre HFP/886/2023, de 26 de juliol, per la qual s'aprova el **model 721 "Declaració informativa sobre monedes virtuals situades a l'estranger"**, i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació, i l'Ordre HFP/887/2023, de 26 de juliol, per la qual s'aproven el **model 172 "Declaració informativa sobre saldos en monedes virtuals"** i el **model 173 "Declaració informativa sobre operacions amb monedes virtuals"**, i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació.

El model 721 -Declaració informativa sobre monedes virtuals situades a l'estranger- **es presentarà per primera vegada entre l'1 de gener i el 31 de març de 2024**, incloent-hi la informació corresponent a l'exercici 2023, i hauran de presentar-lo els contribuents que, a 31 de desembre de 2023, siguin titulars de criptomonedes les claus associades dels quals custodii un *exchange* -o casa de canvi- situat a l'estranger, **sempre que el valor d'aquestes monedes virtuals superi els 50.000€**.

Aquesta obligació es refereix a les criptomonedes que el contribuent té en *exchanges* centralitzats situats a l'estranger, com per exemple "Binance", "Kraken" o "Coinbase". **No existeix obligació d'informar sobre les criptomonedes que el contribuent posseeix en carteres les claus associades de les quals custòdia ell mateix, com per exemple MetaMask, Exodus o Ledger.**

Quant als **models 172** -Declaració informativa sobre saldos en monedes virtuals- i **173** -Declaració informativa sobre operacions amb monedes virtuals-, **es presentaran per primera vegada el mes de gener de 2024**, incloent-hi la informació corresponent a l'exercici 2023. Els obligats a presentar aquests models són:

- **Model 172:** Les persones i entitats residents a Espanya i els establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger, que proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, en relació amb la totalitat de les monedes virtuals que mantinguin custodiades.
- **Model 173:** Les persones i entitats residents a Espanya i els establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger, que proporcionin serveis de canvi entre monedes virtuals i moneda fiduciària o entre diferents monedes virtuals, mitjançant de qualsevol forma en la realització d'aquestes operacions o proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, per a mantenir, emmagatzemar i transferir monedes virtuals, en relació amb les operacions d'adquisició, transmissió, permuta i transferència de monedes virtuals.

5. MODIFICACIÓ DEL REGLAMENT DE PLANS I FONS DE PENSIONS

Mitjançant aquesta nova modificació del Reglament, es completen aquelles qüestions no regulades en el Reial decret 885/2022 que anteriorment va modificar aquesta norma, que permeten l'efectiva aplicació de la Llei 12/2022 per a impulsar els plans de pensions d'ocupació, amb especial atenció al desenvolupament dels **plans d'ocupació simplificats**, que es poden integrar en els fons de pensions d'ús de promoció pública oberts o en els fons de pensions d'ús de promoció privada.

També s'inclouen canvis en matèria d'inversions, actuarial i altres temes més generals que es considera necessari actualitzar per a adaptar la regulació a la realitat socioeconòmica actual. Així, en el **règim financer especial per a persones amb discapacitat**, s'adapta la terminologia utilitzada, substituint les referències a "grau de minusvalidesa" per "grau de discapacitat", i de "discapacitat" per "persona amb discapacitat".

Així mateix, la situació d'incapacitat declarada judicialment se substitueix per la de **subjecció a curatela establerta judicialment**, de manera que, en relació amb aquesta situació:

- Les especificacions dels plans de pensions podran preveure la realització d'**aportacions** a plans de pensions a favor de persones subjectes a curatela establerta judicialment.

- La persona designada judicialment com a **curador** del partícip podrà realitzar aportacions a favor del partícip amb discapacitat.
- Els **drets** inherents a la condició de partícip podran exercir-se a través del curador amb facultats representatives nomenat per la sentència dictada en el procediment de provisió de mesures judicials de suport a la persona amb discapacitat.
- Les aportacions podran destinar-se a la cobertura de les **contingències** de jubilació o defunció de qui hagi estat designat judicialment com a curador del partícip.
- Els **drets consolidats** podran fer-se **efectius** en cas de desocupació de llarga durada de qui hagi estat designat judicialment com a curador del partícip.

En matèria de **plans de pensions del sistema d'ocupació**, els drets consolidats dels partícips en aquests plans podran **mobilitzar-se** a altres plans de pensions o a plans de previsió assegurats o plans de previsió social empresarial en cas d'extinció de la relació laboral, sempre que no ho impedeixin expressament les especificacions del pla.

BOU & ASSOCIATS

