

**SUMARI**

**1. CARÀCTER SANCIONADOR DE LA RESPONSABILITAT SUBSIDIÀRIA DELS ADMINISTRADORS QUE AMB LA SEVA CONDUCTA D'OMISSIÓ O PASSIVITAT POSSIBILITEN LA COMISSIÓ DE LA INFRACCIÓ**

*El Tribunal Suprem confirma el caràcter sancionador de la responsabilitat subsidiària dels administradors que amb la seva conducta d'omissió o passivitat possibiliten la comissió de la infracció.*

**2. LA RESPONSABILITAT DELS ADMINISTRADORS PER DEUTES SOCIALS JA NO PRESCRIU AL CAP DE QUATRE ANYS**

*El Tribunal Suprem justifica aquest nou criteri i explica que la voluntat de la llei és col·locar a l'administrador en una posició de garant personal.*

**3. EL TRIBUNAL SUPREM REAFIRMA LA DEDUÏBILITAT EN L'IMPOST SOBRE SOCIETATS DE LES RETRIBUCIONS DELS DIRECTORS GENERALS AMB CONTRACTE LABORAL D'ALTA DIRECCIÓ QUE FORMIN PART DELS CONSELLS D'ADMINISTRACIÓ SEMPRE QUE ES TRACTI DE SERVEIS REALS I EFECTIUS**

*El Tribunal Suprem, en la seva Sentència de 2 de novembre de 2023, recurs número 3940/2022, així ho certifica.*

**4. APLICACIÓ DEL TIPUS REDUÏT DEL 15% A UNA ENTITAT DE NOVA CREACIÓ QUE INICIA UNA ACTIVITAT ECONÒMICA DE PROMOCIÓ IMMOBILIÀRIA I NO FORMA PART D'UN GRUP EN ELS TERMES DE L'ARTICLE 42 DEL CODI DE COMERÇ**

*Las entitats de nova creació que realitzin activitats econòmiques tributaran, en el primer període impositiu en què la base imposable resulti positiva i en el següent, a la mena del 15%.*

**5. EL TRIBUNAL SUPREM PRIORITZA UNA DE LES CASSACIONS SOBRE LA DEDUCCIÓ PER INNOVACIÓ TECNOLÒGICA (IT) PER DESENVOLUPAMENT D'APLICACIONS INFORMÀTIQUES**

*El Tribunal Suprem confirma la negativa de l'Agència Tributària a subsumir les despeses incorregudes en el desenvolupament d'aplicacions informàtiques en el concepte d' «enginyeria de processos de producció» a l'efecte de la deducció per Innovació Tecnològica.*

**6. CANVIS EN ELS MODELS DE DECLARACIONS INFORMATIVES 189 I 720**

*S'ha publicat en el BOE de 31 d'octubre de 2023 l'Ordre HFP/1180/2023, de 26 d'octubre.*

**7. CONSULTES DE LA DGT: MODEL 721 SOBRE MONEDES VIRTUALS A L'ESTRANGER**

*Exposem els criteris establerts per la DGT en dues consultes relatives a monedes virtuals a l'estranger i el model de presentació 721.*

**1. CARÀCTER SANCIONADOR DE LA RESPONSABILITAT SUBSIDIÀRIA DELS ADMINISTRADORS QUE AMB LA SEVA CONDUCTA D'OMISSIÓ O PASSIVITAT POSSIBILITEN LA COMISSIÓ DE LA INFRACCIÓ**

El Tribunal Suprem en la seva Sentència 1127/2023 del passat 2 d'octubre de 2023, recurs número 8791/2021, revisa el supòsit de responsabilitat directament vinculada a la infracció comesa.

L'article 43.1 a) LGT contempla un supòsit de responsabilitat directament vinculada a la infracció, de manera que pressuposa la comissió d'infraccions tributàries per la societat.

La Sala corrobora que, efectivament, la via de l'article 43.1 a) LGT **regula un supòsit de derivació de responsabilitat tributària de caràcter sancionador des del moment que**

**el seu pressupost és la pròpia existència de la infracció tributària comesa per la societat**, havent de mediar -com hem exposat- la conducta culpable de l'administrador la responsabilitat del qual es declara. Sense perjudici que l'article 43.1 a) LGT es refereix també al fet que els administradors de fet o de dret haguessin adoptat acords que possibilitessin les infraccions, cal considerar que la conducta passiva que descriu el propi acte d'Admissió en analitzar l'article 43.1 a) LGT, en contrast amb el comportament actiu que denota l'article 42.1 a) LGT, no obsta a l'anterior conclusió.

Tots dos supòsits venen a reflectir una voluntat de **no complir les obligacions tributàries**, podent consistir aquesta conducta passiva, per exemple, en una desatenció o desistiment de funcions, en particular, dels deures de vigilància respecte del compliment d'obligacions fiscals, determinant o possibilitador d'una omissió que, precisament, dona lloc a la infracció comesa per la societat. La naturalesa sancionadora de l'acord de derivació no comporta la suspensió automàtica de l'import corresponent al deute tributari tal com ja hem posat de manifest en relació amb el supòsit de l'article 42.1 a) LGT es troba clarament relacionat amb la responsabilitat subsidiària de l'article 43.1 a) LGT. L'article 212.3 LGT impedeix la suspensió automàtica del deute tributari objecte de derivació. El caràcter sancionador de l'acord de derivació de responsabilitat tributària no determina en aquest cas la suspensió automàtica avalada per la sentència d'instància. [Vinya., STS de 7 de febrer de 2023, recurs número 109/2021 (NFJ088858)]. La Sala declara que la responsabilitat tributària subsidiària de l'article 43.1 a) LGT posseeix naturalesa sancionadora.

Tal naturalesa sancionadora no impedeix que el legislador, **dins dels límits constitucionals, pugui modular el règim de no executivitat dels actes sancionadors**, inclosos els basats en l'aplicació de la responsabilitat tributària subsidiària de l'article 43.1 a) LGT, sense que una norma amb rang de llei que negui la suspensió automàtica del deute tributari objecte de derivació -la part derivada que prové de deute estricte- sigui contrària a la Constitució. L'incís de l'article 212.3 b) segon paràgraf, "*in fine*", de la LGT, que impedeix la suspensió automàtica del deute tributari objecte de derivació, és compatible amb el principi constitucional d'igualtat.

## **2. LA RESPONSABILITAT DELS ADMINISTRADORS PER DEUTES SOCIALS JA NO PRESCRIU AL CAP DE QUATRE ANYS**

El Tribunal Suprem ha resolt recentment que les accions de responsabilitat enfront dels administradors per deutes socials no estan sotmeses al termini general i comú de prescripció de quatre anys, **sinó que prescriuen en funció de la naturalesa del deute en qüestió**.

Ha de recordar-se que quan una societat mercantil es troba en causa de dissolució, la legislació societària espanyola **obliga els seus administradors, a convocar una junta general en el termini de dos mesos per a intentar esmenar tal situació o per a acordar la dissolució de la societat o comunicar-ho al Jutjat si no s'han pogut adoptar cap d'aquestes dues mesures**. En cas de no complir amb aquesta obligació, els administradors es converteixen en **responsables solidaris** dels deutes de la societat, de tal forma que tercers creditors podran reclamar no sols contra la societat, sinó també contra aquells. Això és el que es coneix com a responsabilitat dels administradors per deutes socials, prevista en l'article 367 de la LSC.

Fins ara, existia un dens debat doctrinal sobre si aquesta responsabilitat solidària dels administradors prescrivia al cap de quatre anys a comptar des del cessament d'aquests de l'exercici del seu càrrec -segons l'article 949 del Codi de Comerç (CCom)- o si, per contra, prescrivia al cap de quatre anys a comptar des del dia en què **l'acció de responsabilitat "hagués pogut exercitar-se"** -en aplicació de l'article 241 bis Llei de Societats de Capital (LSC)-. Sigui com sigui, semblava ser clar que les dues úniques opcions eren aquestes i que, per tant, el termini de prescripció seria, en qualsevol cas, de quatre anys.

L'escenari ha canviat radicalment amb la recent Sentència del Tribunal Suprem 1512/2023, de 31 d'octubre, en la qual aquest nega la major i conclou per primera vegada que, en els casos de responsabilitat de l'article 367 LSC, no són aplicables ni l'article 241 bis LSC ni el 949 CCom, i **que el termini de prescripció ja no serà en tot cas de quatre anys, sinó que serà el que la llei prevegi per a l'obligació garantida**.

D'aquesta forma, per exemple, **les accions enfront dels administradors per deutes socials prescriuran en només un any si el deute social és d'origen extracontractual, mentre que podria prescriure en cinc anys si el deute porta causa d'una obligació contractual** -com, de fet, succeeix en el cas concret analitzat per la STS 1512/2023-.

El Tribunal Suprem justifica aquest nou criteri, en primer lloc, explicant que quan es tracta de deutes contrets estant la societat en causa de dissolució, la voluntat de la llei és col·locar a l'administrador en una **posició de garant personal dels deutes de la societat, com si es tractés d'un fiador**. Raonament coherent i encertat, perquè com ja havia estat defensat pel Tribunal Suprem en sentències anteriors, la naturalesa d'aquesta responsabilitat no és purament societària.

En segon lloc, la Sentència conclou que els dos preceptes que venien aplicant-se fins ara per a determinar la prescripció, en realitat, no són aplicables a la responsabilitat per deutes socials. Perquè l'article 241 bis LSC només s'aplica a l'acció social i individual de responsabilitat -de les quals aquí no parlem-, i l'article 949 CCom ja no seria aplicable a les societats de capital.

La conseqüència de tot l'anterior és que, a partir d'ara, **per a determinar si una acció de responsabilitat per deutes socials és viable o està prescrita, serà necessari realitzar una triple anàlisi jurídica consistent en, primer, determinar la naturalesa del deute que es reclama; segon, conèixer el termini de prescripció aplicable i el "dies a quo"; i, finalment, determinar si l'acció de responsabilitat està prescrita o no**.

En definitiva, aquesta nova sentència del Tribunal Suprem tindrà importants implicacions pràctiques, tant per a administradors socials susceptibles de ser demandats com per a tercers creditors que es plantegin iniciar accions de responsabilitat per deutes socials.

### **3. EL TRIBUNAL SUPREM REAFIRMA LA DEDUÏBILITAT EN L'IMPOST DE SOCIETATS DE LES RETRIBUCIONS DELS DIRECTORS GENERALS AMB CONTRACTE LABORAL D'ALTA DIRECCIÓ QUE FORMIN PART DELS CONSELLS D'ADMINISTRACIÓ SEMPRE QUE ES TRACTI DE SERVEIS REALS I EFECTIUS**

La despesa deduïble a efectes tributaris s'obté corregint el resultat comptable, trobat d'acord amb les normes comptables, mitjançant l'aplicació de les normes tributàries. [Vinya., STS de 8 de febrer de 2021, recurs número 3071/2019 (NFJ080998) i de 20 de juny de 2016, recurs número 2555/2015 (NFJ063130)]. Conclou així la Sala 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, directa o indirectament, de present o de futur, sempre que no tinguin com a destinataris a socis o partícips.

Com que no existeix cap dubte que el director general de la societat, que al mateix temps forma part com a vocal del seu consell d'administració, dur a terme aquesta dualitat de funcions, tal com té per acreditat la sentència impugnada en cassació, **i sent aquesta prestació de serveis real, efectiva i no discutida, la conclusió que s'aconsegueix és que la retribució percebuda, qualsevol que sigui la seva naturalesa, no pot ser qualificada de liberalitat**.

**Res impedeix que els administradors d'algunes societats puguin percebre altres retribucions per causa diferent de la mateixa condició d'administrador**, en aquest cas, per ser treballador amb contracte laboral d'alta direcció, sense restriccions per la mena de societat, de manera que les funcions d'alta direcció per les quals se'ls retribueix -en aquest cas, com a director general- resulten perfectament diferenciables de les quals corresponen per la seva mera pertinença al consell d'administració. Ens trobem davant una retribució que

no es percep per la condició de membre del consell d'administració -que no resulta discutida en aquest recurs-, sinó pel vincle laboral a conseqüència de la prestació d'uns serveis reals, efectius i no discutits que, qualsevol que sigui la seva naturalesa, no pot ser una liberalitat, tal com va apreciar encertadament la sentència recorreguda.

En el cas que s'enjudicia, fins i tot admetent la teoria del vincle, la retribució que ens ocupa, que correspon **a la prestació d'uns serveis reals, efectius i no discutits, no pot ser mai una liberalitat no deduïble**. La conseqüència basada en l'anomenada **teoria del vincle**, que desplega els seus efectes en el si de la relació interna o intersocietària, portada al terreny del tributari que aquí ens ocupa, conduiria a un resultat totalment absurd si no s'aplica amb prudència i cautela, examinant les peculiaritats de cada cas.

#### **4. APLICACIÓ DEL TIPUS REDUÏT DEL 15% A UNA ENTITAT DE NOVA CREACIÓ QUE INICIA UNA ACTIVITAT ECONÒMICA DE PROMOCIÓ IMMOBILIÀRIA I NO FORMA PART D'UN GRUP EN ELS TERMES DE L'ARTICLE 42 DEL CODI DE COMERÇ**

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V2203-23, del 26 de juliol de 2023, dona resposta al cas plantejat per l'entitat consultant que es va constituir l'abril de 2017, per un soci únic, persona jurídica, a fi de ser transmesa a un tercer, per la qual cosa va romandre inactiva fins que es va formalitzar la seva compravenda al juny d'aquest any. Després de la transmissió, la societat va començar a desenvolupar el seu objecte social que incloïa la promoció immobiliària, activitat que no havia estat desenvolupada prèviament per persones ni entitats vinculades. Durant els exercicis 2017 a 2021, la societat va generar BINS, si bé, en l'exercici 2022, espera obtenir una base imposable positiva.

L'entitat consultant planteja si pot aplicar el tipus reduït del 15% per a les entitats de nova creació que desenvolupen activitats econòmiques sobre la primera base imposable positiva que presumiblement obtindrà en l'exercici 2022.

D'acord amb l'article 29.1 de la LIS, **les entitats de nova creació que realitzin activitats econòmiques tributaran, en el primer període impositiu en què la base imposable resulti positiva i en el següent, a la mena del 15%**. No obstant això, el tipus reduït no s'aplica en els casos en què les entitats formin part d'un grup en els termes previstos en l'article 42 del Codi de Comerç, o en cas que l'activitat econòmica hagués estat realitzada amb caràcter previ per persones o entitats vinculades o per una persona física que ostenti una participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat de nova creació superior al 50%.

La DGT conclou que l'entitat consultant té la consideració d'entitat de nova creació que ha iniciat una activitat econòmica, en aquest cas de promoció immobiliària, per la qual cosa **té dret a aplicar en l'exercici 2022 el tipus reduït del 15%, en la mesura en què, en aquest exercici, genera base imposable positiva per primera vegada des de l'inici de la seva activitat econòmica, no forma part d'un grup societari i l'activitat no es va realitzar amb caràcter previ per altres persones o entitats vinculades ni per una persona física que ostentés una participació del 50% en l'entitat**.

#### **5. EL TRIBUNAL SUPREM PRIORITZA UNA DE LES CASSACIONS SOBRE LA DEDUCCIÓ PER INNOVACIÓ TECNOLÒGICA (IT) PER DESENVOLUPAMENT D'APLICACIONS INFORMÀTIQUES**

El Tribunal Suprem en el seu Acte de 8 de novembre de 2023, RCA/1634/2023, després d'admetre tres recursos de cassació preparats contra sentències de l'Audiència Nacional que, canviant el seu criteri anterior, **confirmen la negativa de l'Agència Tributària a subsumir les despeses incorregudes en el desenvolupament d'aplicacions informàtiques en el concepte d' «enginyeria de processos de producció» a l'efecte de la deducció per Innovació Tecnològica** prevista en l'article 35.2.b) 2n TRLIS (actual article 35.2.b. 2n LIS de 2014), ha admès el recurs de cassació número 1634/2023, preparat contra la Sentència de l'Audiència Nacional de 30 de novembre de 2022, recurs 638/2019, "elevant el tir" de les altres Actuacions i plantejant una problemàtica processal més àmplia i complexa: la naturalesa processal dels informes emesos per funcionaris de la mateixa

Administració actuant i la possibilitat que aquests poden contradir informes emesos per un Ministeri.

## 6. CANVIS EN ELS MODELS DE DECLARACIONS INFORMATIVES 189 I 720

S'ha publicat en el BOE de 31 d'octubre de 2023 l'Ordre HFP/1180/2023, de 26 d'octubre, que modifica l'Orde EHA/3481/2008, d'1 de desembre, per la qual s'aprova el **model 189 de Declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes**, els dissenys físics i lògics per a la substitució de les fulles interiors d'aquest model per suports directament llegibles per ordinador i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació telemàtica; i l'Ordre HAP/72/2013, de 30 de gener, que aprova el **model 720, de Declaració informativa sobre béns i drets situats a l'estranger**, a què es refereix la disposició addicional divuitena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària i es determinen el lloc, forma, termini i el procediment per a la seva presentació.

## 7. CONSULTES DE LA DGT: MODEL 721 SOBRE MONEDES VIRTUALS A L'ESTRANGER

En la primera consulta, **V2185/2023**, de 25 de juliol passat, el contribuent ha fet una inversió en diners fiduciaris de curs legal que posseeix en un "exchange" de monedes virtuals a l'estranger. En aquest cas, el contribuent haurà d'informar sobre el compte en € o una altra moneda fiduciària de curs legal que mantingui amb l'"exchange" estranger amb el qual operi quan el còmput conjunt de qualsevol dels saldos superi els 50.000€ per al conjunt de tots els comptes situats a l'estranger.

D'altra banda, en relació amb la manera d'incloure en la declaració informativa el compte amb el proveïdor de serveis de monedes virtuals, únicament és procedent identificar el compte que l'usuari manté amb aquest i només haurà d'identificar-se al proveïdor de serveis (sense que existeixi obligació d'identificar els bancs estrangers ni els comptes oberts en ells per aquest proveïdor).

En la segona consulta, **V2290/2023**, de 28 de juliol passat, s'afirma que perquè existeixi l'obligació de declaració de les monedes virtuals situades a l'estranger han de concórrer dos requisits:

- Que aquestes monedes virtuals siguin custodiades per persones o entitats que proporcionen serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers.
- Que les persones o entitats no siguin residents a Espanya o establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger.

En conseqüència, si les monedes virtuals no són custodiades per persones o entitats que proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades, no esdevindran en l'obligació de presentar la declaració informativa. Si, per contra, fossin custodiades per aquestes persones o entitats implicaria l'obligació de presentació de la declaració.

En l'ecosistema dels cryptoactius existeixen diferents mitjans pels quals les monedes virtuals poden ser custodiades. Amb caràcter general es poden distingir els anomenats "wallets" o moneders custodis i no custodis, en funció de si la custòdia i, per tant, d'alguna manera el control, dels cryptoactius o les seves claus es manté per un tercer o pel propi usuari. Així mateix, es distingeixen entre els anomenats "hot wallets" i "cold wallets", segons el moneder estigui connectat a internet i les claus es mantinguin custodiades "en línia" o no. Segons s'observa en la pràctica, podria dir-se que els "cold wallets" funcionen com a moneders no custodis.

En aquest cas, el contribuent només hauria d'informar de les monedes virtuals situades a l'estranger les claus criptogràfiques privades del qual estiguin custodiades per un tercer. Per tant, amb independència de si es tracta d'un "hot wallet" o d'un "cold wallet", les monedes virtuals que es mantinguin en moneders respecte dels quals el contribuent mantingui el control de les claus criptogràfiques privades i, per consegüent, no estiguin custodiades per persones o entitats que proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques

privades en nom de tercers, no es tindrien en compte en el còmput dels saldos i, en conseqüència, no s'informaria sobre les mateixes en el marc de l'obligació d'informació sobre béns i drets situats a l'estranger.

*BOU & ASSOCIATS*

