

SUMARIO

- 1. CARÁCTER SANCIONADOR DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES QUE CON SU CONDUCTA OMISIVA O PASIVA POSIBILITAN LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN**
El Tribunal Supremo confirma el carácter sancionador de la responsabilidad subsidiaria de los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción.
 - 2. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS SOCIALES YA NO PRESCRIBE A LOS CUATRO AÑOS**
El Tribunal Supremo justifica este nuevo criterio y explica que la voluntad de la ley es colocar al administrador en una posición de garante personal.
 - 3. EL TRIBUNAL SUPREMO REAFIRMA LA DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS DIRECTORES GENERALES CON CONTRATO LABORAL DE ALTA DIRECCIÓN QUE FORMEN PARTE DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN SIEMPRE Y CUANDO SE TRATE DE SERVICIOS REALES Y EFECTIVOS**
El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de noviembre de 2023, recurso número 3940/2022, así lo certifica.
 - 4. APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 15% A UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN QUE INICIA UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA Y NO FORMA PARTE DE UN GRUPO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO**
Las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15%.
 - 5. EL TRIBUNAL SUPREMO PRIORIZA UNA DE LAS CASACIONES SOBRE LA DEDUCCIÓN POR INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (IT) POR DESARROLLO DE APLICACIONES INFORMÁTICAS**
El Tribunal Supremo confirma la negativa de la Agencia Tributaria a subsumir los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de la deducción por Innovación Tecnológica.
 - 6. CAMBIOS EN LOS MODELOS DE DECLARACIONES INFORMATIVAS 189 Y 720**
Se ha publicado en el BOE de 31 de octubre de 2023 la Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre.
 - 7. CONSULTAS DE LA DGT: MODELO 721 SOBRE MONEDAS VIRTUALES EN EL EXTRANJERO**
Exponemos los criterios establecidos por la DGT en dos consultas relativas a monedas virtuales en el extranjero y el modelo de presentación 721.
-
- 1. CARÁCTER SANCIONADOR DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES QUE CON SU CONDUCTA OMISIVA O PASIVA POSIBILITAN LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN**

El Tribunal Supremo en su Sentencia 1127/2023 del pasado 2 de octubre de 2023, recurso número 8791/2021, da cuenta del supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción cometida.

El artículo 43.1 a) LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

La Sala corrobora que, efectivamente, la vía del artículo 43.1 a) LGT **regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad**, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara. Sin perjuicio de que el artículo 43.1 a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el artículo 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión.

Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de **no cumplir las obligaciones tributarias**, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una omisión que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad. La naturaleza sancionadora del acuerdo de derivación no conlleva la suspensión automática del importe correspondiente a la deuda tributaria tal y como ya hemos puesto de manifiesto con relación al supuesto del artículo 42.1 a) LGT se encuentra claramente relacionado con la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT. El artículo 212.3 LGT impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación. El carácter sancionador del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria no determina en este caso la suspensión automática avalada por la sentencia de instancia. [Vid., STS de 7 de febrero de 2023, recurso número 109/2021 (NFJ088858)]. La Sala declara que la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT posee naturaleza sancionadora.

Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, **dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de no ejecutividad de los actos sancionadores**, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución. El inciso del artículo 212.3 b) segundo párrafo, "*in fine*", de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad.

2. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS SOCIALES YA NO PRESCRIBE A LOS CUATRO AÑOS

El Tribunal Supremo ha resuelto recientemente que las acciones de responsabilidad frente a los administradores por deudas sociales no están sometidas al plazo general y común de prescripción de cuatro años, **sino que prescriben en función de la naturaleza de la deuda en cuestión**.

Debe recordarse que cuando una sociedad mercantil se encuentra en causa de disolución, la legislación societaria española **obliga a sus administradores, bien a convocar una junta general en el plazo de dos meses para intentar subsanar tal situación o para acordar la disolución de la sociedad, o bien a comunicarlo al Juzgado si no se han podido adoptar ninguna de estas dos medidas**. En caso de no cumplir con esa obligación, los administradores se convierten en **responsables solidarios** de las deudas de la sociedad, de tal forma que terceros acreedores podrán reclamar no sólo contra la sociedad, sino también contra aquéllos. Esto es lo que se conoce como responsabilidad de los administradores por deudas sociales, prevista en el artículo 367 de la LSC.

Hasta ahora, existía un denso debate doctrinal acerca de si esa responsabilidad solidaria de los administradores prescribía a los cuatro años a contar desde el cese de éstos del ejercicio de su cargo -según el artículo 949 del Código de Comercio (CCom)- o si, por el contrario, prescribía a los cuatro años a contar desde el día en que **la acción de responsabilidad "hubiera podido ejercitarse"** -en aplicación del artículo 241 bis Ley de Sociedades de Capital (LSC)-. Sea como fuere, parecía estar claro que las dos únicas opciones eran estas, y que por lo tanto el plazo de prescripción sería, en cualquier caso, de cuatro años.

El escenario ha cambiado radicalmente con la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 1512/2023, de 31 de octubre, en la que este niega la mayor y concluye por primera vez que, en los casos de responsabilidad del artículo 367 LSC, no son aplicables ni el artículo 241 bis LSC ni el 949 CCom, y **que el plazo de prescripción ya no será en todo caso de cuatro años, sino que será el que la ley prevea para la obligación garantizada.**

De esta forma, por ejemplo, **las acciones frente a los administradores por deudas sociales prescribirán en sólo un año si la deuda social es de origen extracontractual, mientras que podría prescribir en cinco años si la deuda trae causa de una obligación contractual** -como, de hecho, sucede en el caso concreto analizado por la STS 1512/2023-.

El Tribunal Supremo justifica este nuevo criterio, en primer lugar, explicando que cuando se trata de deudas contraídas estando la sociedad en causa de disolución, la voluntad de la ley es colocar al administrador en una **posición de garante personal de las deudas de la sociedad, como si se tratase de un fiador.** Razonamiento coherente y acertado, pues como ya había sido defendido por el Tribunal Supremo en sentencias anteriores, la naturaleza de esta responsabilidad no es puramente societaria.

En segundo lugar, la Sentencia concluye que los dos preceptos que venían aplicándose hasta ahora para determinar la prescripción, en realidad, no son aplicables a la responsabilidad por deudas sociales. Porque el artículo 241 bis LSC sólo se aplica a la acción social e individual de responsabilidad -de las que aquí no hablamos-, y el artículo 949 CCom ya no sería de aplicación a las sociedades de capital.

La consecuencia de todo lo anterior es que, a partir de ahora, **para determinar si una acción de responsabilidad por deudas sociales es viable o está prescrita, será necesario realizar un triple análisis jurídico consistente en, primero, determinar la naturaleza de la deuda que se reclama; segundo, conocer el plazo de prescripción aplicable y el "dies a quo"; y, finalmente, determinar si la acción de responsabilidad está prescrita o no.**

En definitiva, esta novedosa Sentencia del Tribunal Supremo tendrá importantes implicaciones prácticas, tanto para administradores sociales susceptibles de ser demandados como para terceros acreedores que se planteen iniciar acciones de responsabilidad por deudas sociales.

3. EL TRIBUNAL SUPREMO REAFIRMA LA DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS DIRECTORES GENERALES CON CONTRATO LABORAL DE ALTA DIRECCIÓN QUE FORMEN PARTE DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN SIEMPRE Y CUANDO SE TRATE DE SERVICIOS REALES Y EFECTIVOS

El gasto deducible a efectos tributarios se obtiene corrigiendo el resultado contable, hallado de acuerdo con las normas contables, mediante la aplicación de las normas tributarias. [Vid., STS de 8 de febrero de 2021, recurso número 3071/2019 (NFJ080998) y de 20 de junio de 2016, recurso número 2555/2015 (NFJ063130)]. Concluye así la Sala que el artículo 14.1.e) TR Ley IS, debe interpretarse en el sentido de que **los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito;** serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

Al no existir ninguna duda de que el director general de la sociedad, que al mismo tiempo forma parte como vocal de su consejo de administración, realiza esa dualidad de funciones, tal y como tiene por acreditado la sentencia impugnada en casación, **y siendo esa**

prestación de servicios real, efectiva y no discutida, la conclusión que se alcanza es que la retribución percibida, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser calificada como una liberalidad.

Nada impide que los administradores de algunas sociedades puedan percibir otras retribuciones por causa distinta de la propia condición de administrador, en este caso, por ser trabajador con contrato laboral de alta dirección, sin restricciones por el tipo de sociedad, de forma que las funciones de alta dirección por las que se les retribuye -en este caso, como director general- resultan perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración. Nos encontramos ante una retribución que no se percibe por la condición de miembro del consejo de administración -que no resulta discutida en este recurso-, sino por el vínculo laboral como consecuencia de la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos que, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser una liberalidad, tal y como apreció acertadamente la sentencia recurrida.

En el caso que se enjuicia, aun admitiendo la teoría del vínculo, la retribución que nos ocupa, que corresponde **a la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos, no puede ser nunca una liberalidad no deducible**. La consecuencia basada en la llamada **teoría del vínculo**, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso.

4. APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 15% A UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN QUE INICIA UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA Y NO FORMA PARTE DE UN GRUPO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2203-23, del 26 de julio de 2023, da respuesta al caso planteado por la entidad consultante que se constituyó en abril de 2017, por un socio único, persona jurídica, con el objeto de ser transmitida a un tercero, por lo que permaneció inactiva hasta que se formalizó su compraventa en junio de ese año. Tras la transmisión, la sociedad comenzó a desarrollar su objeto social que incluía la promoción inmobiliaria, actividad que no había sido desarrollada previamente por personas ni entidades vinculadas. Durante los ejercicios 2017 a 2021, la sociedad generó BINS, si bien, en el ejercicio 2022, espera obtener una base imponible positiva.

La entidad consultante plantea si puede aplicar el tipo reducido del 15% para las entidades de nueva creación que desarrollan actividades económicas sobre la primera base imponible positiva que presumiblemente obtendrá en el ejercicio 2022.

De acuerdo con el artículo 29.1 de la LIS, **las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15%**. No obstante, el tipo reducido no se aplica en los casos en que las entidades formen parte de un grupo en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, o en caso de que la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por personas o entidades vinculadas o por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

La DGT concluye que la entidad consultante tiene la consideración de entidad de nueva creación que ha iniciado una actividad económica, en este caso de promoción inmobiliaria, por lo que **tiene derecho a aplicar en el ejercicio 2022 el tipo reducido del 15%, en la medida en que, en este ejercicio, genera base imponible positiva por primera vez desde el inicio de su actividad económica, no forma parte de un grupo societario y la actividad no se realizó con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas ni por una persona física que ostentase una participación del 50% en la entidad.**

5. EL TRIBUNAL SUPREMO PRIORIZA UNA DE LAS CASACIONES SOBRE LA DEDUCCIÓN POR INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (IT) POR DESARROLLO DE APLICACIONES INFORMÁTICAS

El Tribunal Supremo en su Auto de 8 de noviembre de 2023, RCA/1634/2023, tras admitir tres recursos de casación preparados contra sentencias de la Audiencia Nacional que, cambiando su criterio anterior, **confirman la negativa de la Agencia Tributaria a subsumir los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de la deducción por Innovación Tecnológica** prevista en el artículo 35.2.b) 2º TRLIS (actual artículo 35.2.b. 2º LIS de 2014), ha admitido el recurso de casación número 1634/2023, preparado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2022, recurso 638/2019, “elevando el tiro” de los otros Autos y planteando una problemática procesal más amplia y compleja: la naturaleza procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración actuante y la posibilidad de que éstos pueden contradecir informes emitidos por un Ministerio.

6. CAMBIOS EN LOS MODELOS DE DECLARACIONES INFORMATIVAS 189 Y 720

Se ha publicado en el BOE de 31 de octubre de 2023 la Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre, que modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el **modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas**, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática; y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, que aprueba **el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero**, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

7. CONSULTAS DE LA DGT: MODELO 721 SOBRE MONEDAS VIRTUALES EN EL EXTRANJERO

En la primera consulta, **V2185/2023**, de 25 de julio pasado, el contribuyente ha hecho una inversión en dinero fiduciario de curso legal que posee en un “exchange” de monedas virtuales en el extranjero. En este caso, el contribuyente deberá informar sobre la cuenta en € u otra moneda fiduciaria de curso legal que mantenga con el “exchange” extranjero con el que opere cuando el cómputo conjunto de cualquiera de los saldos supere los 50.000€ para el conjunto de todas las cuentas situadas en el extranjero.

Por otra parte, en relación con el modo de incluir en la declaración informativa la cuenta con el proveedor de servicios de monedas virtuales, únicamente procede identificar la cuenta que el usuario mantiene con éste y sólo deberá identificarse al proveedor de servicios (sin que exista obligación de identificar los bancos extranjeros ni las cuentas abiertas en ellos por dicho proveedor).

En la segunda consulta, **V2290/2023**, de 28 de julio pasado, se afirma que para que exista la obligación de declaración de las monedas virtuales situadas en el extranjero deben concurrir dos requisitos:

- Que dichas monedas virtuales sean custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros.
- Que las personas o entidades no sean residentes en España o establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero.

En consecuencia, si las monedas virtuales no son custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas, no devendrán en la obligación de presentar la declaración informativa. Si, por el contrario, fueran custodiadas por dichas personas o entidades implicaría la obligación de presentación de la declaración.

En el ecosistema de los criptoactivos existen distintos medios por los que las monedas virtuales pueden ser custodiadas. Con carácter general se pueden distinguir los llamados "wallets" o monederos custodios y no custodios, en función de si la custodia y, por tanto, de alguna manera el control, de los criptoactivos o sus claves se mantiene por un tercero o por el propio usuario. Asimismo, se distinguen entre los llamados "hot wallets" y "cold wallets", según el monedero esté conectado a internet y las claves se mantengan custodiadas "on line" o no. Según se observa en la práctica, podría decirse que los "cold wallets" funcionan como monederos no custodios.

En este caso, el contribuyente sólo tendría que informar de las monedas virtuales situadas en el extranjero cuyas claves criptográficas privadas estén custodiadas por un tercero. Por tanto, con independencia de si se trata de un "hot wallet" o de un "cold wallet", las monedas virtuales que se mantengan en monederos respecto de los cuales el contribuyente mantenga el control de las claves criptográficas privadas y, por consiguiente, no estén custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, no se tendrían en cuenta en el cómputo de los saldos y, en consecuencia, no se informaría sobre las mismas en el marco de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

BOU & ASSOCIATS

