

**SEPTIEMBRE
2023**

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

SUMARIO

1. EL TRIBUNAL SUPREMO ADMITE LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR Y SOCIO ÚNICO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AUNQUE NO HUBIERA SIDO APROBADA POR LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS

El Tribunal Supremo afirma con rotundidad que 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.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LA OBLIGACIÓN PARA TODOS LOS CONTRIBUYENTES DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

El Tribunal Supremo anula la Orden de Hacienda que exigía a todos los contribuyentes la presentación de la declaración del IRPF por medios electrónicos, ya que la Ley General Tributaria reconoce el derecho, que no la obligación, de los ciudadanos a utilizar los medios electrónicos, así como el deber de la Administración de promover su utilización y la imposibilidad de imponer su utilización.

3. CUESTIONES RELATIVAS A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A EMPLEADOS

La Agencia Tributaria ha publicado una Nota sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados.

4. MONEDAS VIRTUALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO

Se han aprobado los modelos informativos para los tenedores de monedas virtuales situadas en el extranjero.

5. MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Las modificaciones introducidas con efectos a partir del 21-7-2023 pretenden dar impulso a los planes de empleo simplificados para generalizar entre los trabajadores por cuenta propia y ajena este instrumento de ahorro privado.

1. EL TRIBUNAL SUPREMO ADMITE LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR Y SOCIO ÚNICO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AUNQUE NO HUBIERA SIDO APROBADA POR LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS

El Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de junio de 2023 fija como doctrina que 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. 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). Y, 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.

El carácter mercantil de la relación de los administradores sociales ha sido reconocido en una jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 24 de febrero de 2014, recurso n.º 1684/2013). La denegación de la deducibilidad de este gasto controvertido, consistente en retribución a administradores -o a trabajadores que, a su vez, son administradores- se funda en que constituyen una liberalidad. Así lo asevera, con toda claridad, la sentencia impugnada, de acuerdo con la STS de 30 de marzo de 2021, recurso n.º 3454/2019 en la que el Tribunal fija como doctrina que el art. 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.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LA OBLIGACIÓN PARA TODOS LOS CONTRIBUYENTES DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

Aunque recientemente finalizó el plazo voluntario de declaración del IRPF, traemos a colación esta reciente sentencia del Tribunal Supremo que ha sido adelantada en una nota de prensa del mes de julio.

El Tribunal Supremo, como hemos dicho, ha adelantado en una nota de prensa el fallo de su Sentencia en la que **anula la exigencia a los contribuyentes de presentar la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de Internet**, realizada en la Orden del Ministerio de Hacienda HAC/277/2019, de 4 de marzo, "pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones

de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación".

El Tribunal estima en su Sentencia un recurso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, y **declara la nulidad de varios artículos de la Orden de Hacienda que fijaban esa imposición general.**

La Orden anulada parcialmente incorpora como novedad, según resumen en su exposición de motivos, que con sus disposiciones "[...] desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En su lugar, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de Internet [...]" por los procedimientos y lugares que establece.

La resolución subraya que la Ley General Tributaria **reconoce el derecho, que no la obligación, de los ciudadanos a utilizar los medios electrónicos**, así como el deber de la Administración de promover su utilización. "La Administración puede realizar acciones que propicien y faciliten la consecución de determinado objetivo, en este caso la utilización de "técnicas y medios electrónicos, informáticos y medios telemáticos", pero no puede imponer su utilización obligatoria a los ciudadanos, en tanto que obligados tributarios, a los que, como reconoce el art. 96.2 LGT (Ley General Tributaria), se les reconoce el derecho a relacionarse con la Administración, y a hacerlo con las garantías necesarias a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, **pero no la obligación de hacerlo**, no desde luego como resultado de esta norma, cuyo significado como principio general de ordenamiento jurídico tributario resulta patente", subrayan los magistrados.

3. CUESTIONES RELATIVAS A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A EMPLEADOS

Dado que el tema del uso de vehículos de empresa para uso particular de sus empleados es un tema recurrente y puesto en el punto de mira de la Inspección, creemos oportuno relacionar el criterio que parece va a seguir la AEAT al respecto.

En primer lugar, en cuanto al **criterio aplicable para determinar qué parte del uso del vehículo se destina a la esfera privada del empleado**, se utilizará **el criterio de la disponibilidad** tanto a efectos del IVA como a efectos del IRPF.

Este criterio de la disponibilidad para fines particulares ha sido concretado por la Audiencia Nacional en sentencias de 22 de enero de 2020, de 22 de julio de 2020 y de 30 de septiembre de 2020, **tomando en consideración la totalidad del tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral de los trabajadores.** Para ello se ha tenido en cuenta, para trabajadores y directivos, las horas laborales previstas en el convenio colectivo aplicable a las empresas y el tiempo de disponibilidad para los trabajadores, concretado en fines de semana, festivos, vacaciones y el horario fuera de la jornada de trabajo, en días laborables.

En segundo lugar, el TEAC en su Resolución de 22 de febrero de 2022 ha modificado, para adaptarlo a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, el criterio que venía manteniendo en relación con la **calificación que, a efectos del IVA, ha de otorgarse a las cesiones de vehículos realizadas por las empresas a sus empleados**, como parte de su paquete retributivo.

En este sentido y para concretar la posible sujeción al IVA de la cesión de los vehículos, **se destacan diferentes criterios referidos a la existencia de onerosidad de las prestaciones realizadas por la empresa a favor de sus empleados**, nota fundamental que determinará la sujeción al impuesto. En particular, tales operaciones **podrán calificarse como onerosas** cuando el trabajador (i) efectúe el pago por ello; (ii) pacte que se detraiga una parte de su salario a cambio de la prestación concedida (iii) deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por su empleador, conllevando la elección de una de ellas la renuncia a una parte de su retribución en metálico (IV) realice una parte determinada del trabajo, valorable económicamente, que pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador, por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

En tercer lugar, **en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición del vehículo**, en caso de que el vehículo tenga un uso mixto (para la actividad económica y para su cesión a los empleados) **debemos distinguir las siguientes situaciones:**

- Que en la cesión a los empleados **no exista onerosidad**, en cuyo caso la afectación del bien a la actividad económica será parcial, pudiendo deducirse el 50 por 100 del IVA soportado en la adquisición del vehículo, conforme a la presunción del artículo 95.Tres.2º LIVA.
- Que en la cesión a los empleados **exista onerosidad**, en cuyo caso el bien quedaría afecto a las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo, la habitual de su tráfico empresarial o profesional, y la de cesión del vehículo. Por tanto, se podrá deducir el 100 por 100 del IVA soportado en la adquisición del vehículo.

En cuarto lugar, la Agencia Tributaria recuerda que cuando habiéndose deducido el IVA soportado por la adquisición del vehículo, **se produzca con posterioridad una cesión a empleados** en la que no concurra la nota de onerosidad, deberá considerarse producida una operación asimilada a una prestación de servicios.

En quinto lugar, en cuanto a la determinación de la base imponible del IVA, en caso de que concurra la nota de onerosidad, y, por tanto, la cesión del vehículo a los empleados está sujeta y no exenta del impuesto, coincidirá con la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario.

Respecto del IRPF la base del ingreso a cuenta será del 20 por 100 anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, si el vehículo es propiedad del pagador. En el caso de no ser de su propiedad, el porcentaje del 20 por 100 anual se aplicará sobre el valor de mercado que corresponda al vehículo si fuese nuevo. A estos efectos hay que tener en cuenta exclusivamente la parte del uso destinado a fines particulares del trabajador. En cualquier caso, se podrá reducir la valoración hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.

4. MONEDAS VIRTUALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO

El pasado día 29 de julio se publicaron en el BOE la Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el **modelo 721 "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero"**, y se establecen las condiciones y el

procedimiento para su presentación, y la Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el **modelo 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales"** y el **modelo 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales"**, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

El modelo 721 -declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero- **se presentará por primera vez entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024**, incluyendo la información correspondiente al ejercicio 2023, y deberán presentarlo los contribuyentes que, a 31 de diciembre de 2023, sean titulares de criptomonedas cuyas claves asociadas custodie un exchange -o casa de cambio- situado en el extranjero, **siempre que el valor de dichas monedas virtuales supere los 50.000 €.**

Esta obligación se refiere a las criptomonedas que el contribuyente tiene en "exchanges" centralizados situados en el extranjero, como por ejemplo "Binance", "Kraken" o "Coinbase". **No existe obligación de informar sobre las criptomonedas que el contribuyente posee en billeteras cuyas claves asociadas custodia él mismo, como por ejemplo MetaMask, Exodus o Ledger.**

En cuanto a los **modelos 172** -declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales- y **173** -declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales-, **se presentarán por primera vez en el mes de enero de 2024**, incluyendo la información correspondiente al ejercicio 2023. Los obligados a presentar estos modelos son:

- **Modelo 172:** las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, en relación con la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas.
- **Modelo 173:** las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales, intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, en relación a las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales.

5. MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Mediante esta nueva modificación del Reglamento, se completan aquellas cuestiones no reguladas en el Real Decreto 885/2022 que anteriormente modificó esta norma, que permiten la efectiva aplicación de la Ley 12/2022 para impulsar los planes de pensiones de empleo, con especial atención al desarrollo de los **planes de empleo simplificados**, que se pueden integrar en los fondos de pensiones de empleo de promoción pública abiertos o en los fondos de pensiones de empleo de promoción privada.

También se incluyen cambios en materia de inversiones, actuarial y otros temas más generales que se considera necesario actualizar para adaptar la regulación a la realidad socioeconómica actual. Así, en el **régimen financiero especial para personas con**

discapacidad, se adapta la terminología utilizada, sustituyendo las referencias a "grado de minusvalía" por "grado de discapacidad", y de "discapacitado" por "persona con discapacidad".

Asimismo, la situación de incapacidad declarada judicialmente se sustituye por la de **sujeción a curatela establecida judicialmente**, de manera que, en relación a esta situación:

- Las especificaciones de los planes de pensiones podrán prever la realización de **aportaciones** a planes de pensiones a favor de personas sujetas a curatela establecida judicialmente.
- La persona designada judicialmente como **curador** del partícipe podrá realizar aportaciones a favor del partícipe con discapacidad.
- Los **derechos** inherentes a la condición de partícipe podrán ejercerse a través del curador con facultades representativas nombrado por la sentencia dictada en el procedimiento de provisión de medidas judiciales de apoyo a la persona con discapacidad.
- Las aportaciones podrán destinarse a la cobertura de las **contingencias** de jubilación o fallecimiento de quien haya sido designado judicialmente como curador del partícipe.
- Los **derechos consolidados** podrán hacerse **efectivos** en caso de desempleo de larga duración de quien haya sido designado judicialmente como curador del partícipe.

En materia de **planes de pensiones del sistema de empleo**, los derechos consolidados de los partícipes en dichos planes podrán **movilizarse** a otros planes de pensiones o a planes de previsión asegurados o planes de previsión social empresarial en caso de extinción de la relación laboral, siempre que no lo impidan expresamente las especificaciones del plan.