

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Las sociedades cotizadas quedan obligadas a declarar sus riesgos fiscales

La Ley 31/2014, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio) para mejorar el sistema de gobierno corporativo ha introducido algunas medidas sobre **la participación de los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas en el diseño de las políticas fiscales de la sociedad cotizada y sobre el conocimiento por el mercado de determinadas cuestiones fiscales que afectan a la sociedad cotizada.**

Concretamente, se trata de las siguientes reglas:

- a) **Existirán una serie de decisiones y actuaciones con un componente fiscal importante que habrán de ser adoptadas necesariamente por el consejo de administración sin que sea posible la delegación de esta competencia a Consejeros Delegados o Comisiones Ejecutivas.** Estas cuestiones son las siguientes (art.539 ter):
 - a. La determinación de la política de control y gestión de riesgos incluidos los fiscales.
 - b. La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial (sociedades instrumentales a través de las cuales canalizar inversiones) o en entidades domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.
 - c. La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

En supuestos de urgencia las decisiones en estas materias podrán ser adoptadas por las personas u órganos delegados del consejo de administración y objeto de ratificación en la reunión inmediatamente siguiente del consejo de administración.

La parte negativa de esta atribución exclusiva de competencias al Consejo de Administración es **la imprecisión del contenido de las cuestiones fiscales a las que afecta**. No se dice nada en la norma sobre qué se ha de entender por “riesgos fiscales” ni qué ha de ser considerada como “la estrategia fiscal de la sociedad”. Finalmente, no se hace la necesaria remisión al Real Decreto 1080/1991 en relación con la determinación de qué países o territorios tienen la condición de paraísos fiscales desde la perspectiva del Derecho positivo español.

- b) **Con carácter complementario a la adopción de las decisiones por parte del consejo de administración, la Comisión de Auditoría** habrá de desarrollar las siguientes competencias (art. 529 quaterdecies):
 - a. Supervisar el correcto funcionamiento del control interno de riesgos incluidos los fiscales.
 - b. Informar al Consejo de Administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o en entidades domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

- c) Se introduce el nuevo artículo 540 que obliga a **las sociedades anónimas cotizadas a incluir en su Informe anual de Gobierno Corporativo la información sobre sistemas de control del riesgo incluido el riesgo fiscal**.

Cada Comunidad Autónoma ha de aprobar la escala autonómica de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Desde el año 1999, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación de la cuota íntegra derivada de la base liquidable general se cuantifica mediante dos tarifas: la estatal y la autonómica o complementaria. Las Comunidades Autónomas tienen capacidad de regular la parte de la tarifa autonómica o complementaria sin que, desde el año 2009, tenga que tener la tarifa autonómica el mismo número de tramos que la tarifa estatal exigiéndose únicamente que los tramos sean progresivos. En caso de que una Comunidad Autónoma no hubiera fijado su tarifa se empleaba la tarifa complementaria prevista por el Estado por defecto.

En el momento en el que el Gobierno presentó las líneas básicas de la Reforma del IRPF que entra en vigor en el año 2015 se mostraron unas tarifas que eran la suma de la tarifa estatal y la tarifa autonómica o complementaria y que daban lugar a unos marginales que iban del 20 al 47% en 2015 (del 18 al 45% en 2016). Ello suponía que la tarifa estatal y la tarifa autonómica eran idénticas y que el Estado proponía una tarifa

autonómica para el supuesto de que una determinada Comunidad Autónoma no aprobara su propia tarifa.

Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado el planteamiento existente hasta ahora. **No existe una tarifa autonómica o complementaria prevista con carácter subsidiario por parte del Estado. Esto implica que cada Comunidad Autónoma puede libremente establecer su tarifa con el único límite de que los tramos han de ser progresivos. Será responsabilidad del poder legislativo autonómico decidir sobre el importe de la cuota que será recaudado por la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente. Lógicamente, se producirá una gran diversidad de tarifas y de tipos máximos que harán muy complicado para el ciudadano medio conocer los efectos de la Reforma del IRPF. No se podrá comparar la cuota resultante en una Comunidad Autónoma con la cuota resultante por aplicación de las tarifas fijadas por el legislador estatal.** Sólo existirán comparaciones entre cuotas exigidas por Comunidades Autónomas.

Tarifa estatal:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
--	--	--	--
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

Tarifa autonómica catalana

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
--	--	--	--
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50

53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
175.000,00	35.283,36	En adelante	25,50

Tarifa autonómica andaluza

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
--	--	--	--
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	6.592,80	21,50
60.000,00	9.458,31	60.000,00	23,50
120.000,00	23.558,31	En adelante	25,50

Tarifa autonómica madrileña:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
--	--	--	--
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	5.257,20	11,20
17.707,20	1.771,56	15.300,00	13,30
33.007,20	3.806,46	20.400,00	17,90
53.407,20	7.458,06	En adelante	21,00

Ejemplos:

	Andalucía		Cataluña		Madrid	
Euros	Cuota estatal	Cuota autonómica	Cuota estatal	Cuota autonómica	Cuota estatal	Cuota autonómica
10.000	1.000,00	1.200,00	1.000,00	1.200,00	1.000,00	950,00
20.000	2.188,75	2.445,85	2.188,75	2.445,85	2.188,75	2.076,50
30.000	3.732,75	3.845,85	3.732,75	3.845,85	3.732,75	3.406,50
40.000	5.522,75	5.560,53	5.522,75	5.560,53	5.522,75	5.058,17
50.000	7.472,75	7.410,53	7.472,75	7.410,53	7.472,75	6.848,17
60.000	9.422,75	9.458,31	9.422,75	9.458,31	9.422,75	8.842,55
70.000	11.772,75	11.808,31	11.772,75	11.608,31	11.772,75	10.942,55
80.000	14.122,75	14.158,31	14.122,75	13.758,31	14.122,75	13.042,55
90.000	16.472,75	16.500,31	16.472,75	15.908,31	16.472,75	15.142,55
100.000	18.822,75	18.850,31	18.822,75	18.058,31	18.822,75	17.242,55

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

IRPF

Basta la inclusión en la contabilidad y en la autoliquidación de los gastos profesionales para que se puedan deducir a efectos del IRPF

Una de las cuestiones más conflictivas que se presentan en relación con el cómputo de las rentas derivadas del desarrollo de actividades económicas, en especial, de las actividades profesionales se refiere a la deducibilidad de determinados gastos que tienen un componente personal pero también tienen un componente profesional y que, por ello, están correlacionados con la obtención de ingresos profesionales.

En **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 257/2014 de 20 de marzo de 2014** se analiza la deducibilidad fiscal respecto del desarrollo de la actividad profesional de abogada de los gastos correspondientes a la adquisición y mantenimiento de un vehículo, de vestimenta y de gastos de restaurante.

La Sala considera que la deducibilidad de los gastos derivados de la realización de actividades profesionales ha de estar condicionada a su correlación con los ingresos de manera que los gastos realizados coadyuven a la obtención de ingresos de la actividad desarrollada. **No corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización.** Por lo que **es la Administración quien tiene la carga de la prueba de que los gastos son ajenos a la actividad, salvo patente desproporción de los mismos.** La misma doctrina se reproduce en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 490/2014 de 4 de junio de 2014.**

Basándose en la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales presente en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Sala entiende que cuando no existe una expresa determinación legal en otro sentido **habrán de entenderse como medios de prueba suficientes para acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional tanto las declaraciones-liquidaciones del sujeto pasivo como la contabilización.**

Las conclusiones a las que llega la Sala son que:

- a) Al haber aportado un principio de prueba la abogada de la necesidad de los desplazamientos en el ejercicio de su profesión, la titularidad de un segundo vehículo y el uso razonable del vehículo en su actividad, no procede negar la correlación con los ingresos profesionales.
- b) El resto de gastos, al no ser manifiestamente inadecuados al ejercicio profesional ni desproporcionados en su cuantía, también se encuentran correlacionados con los ingresos profesionales.

LGT

Los órganos de recaudación tributaria no son competentes para efectuar requerimientos genéricos de información con transcendencia tributaria

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 (recurso de casación número 266/2012)** ha de analizar la legalidad de un requerimiento de información efectuado por parte de los órganos de recaudación de la AEAT a una entidad financiera sobre la relación de titulares de contratos de arrendamiento de cajas de seguridad que estuvieran vigentes en una determinada fecha así como de los autorizados a su apertura.

El Tribunal Supremo reconoce el derecho de los órganos de recaudación de la AEAT a efectuar requerimientos de información a terceros, entre los cuales se encuentran las entidades financieras. **Sin embargo, existen una serie de límites jurídicos al ejercicio de esta potestad. Entre estos límites jurídicos se encuentra el hecho de que los órganos de recaudación de la AEAT no pueden efectuar requerimientos genéricos de información. Los requerimientos que sean realizados por los órganos de recaudación han de estar vinculados con el cobro o exacción de créditos concretos y específicos** ya que sólo quedan sometidos a las potestades y competencias de los órganos de recaudación aquellos sujetos pasivos que aparezcan como titulares de deudas tributarias frente a la Hacienda Pública. En el caso de los requerimientos efectuados por los órganos de comprobación e inspección en el marco de un procedimiento de regularización sí que pueden efectuarse requerimientos genéricos de información a terceros.

En el mismo sentido se pueden citar **las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de junio y 16 de julio de 2012 (recurso de casación 236/2010 y 1422/2010).**

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

El contrato de gestión de un Gran Premio de Motociclismo genera el pago de unas rentas que se califican como cánones a efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y Suiza

Una sociedad española celebró un contrato con la Federación Internacional de Motociclismo cuya forma jurídica es la de asociación sin ánimo de lucro de derecho suizo para la organización de eventos deportivos. El contrato celebrado entre las dos partes era de contenido complejo e incluía la prestación de un servicio que comprendía la gestión comercial, promoción y organización de competiciones deportivas así como el derecho a la utilización de los logotipos y las marcas que son propiedad de la FIM.

La **Audiencia Nacional en su Sentencia de 23 de octubre de 2014** considera que **la prestación esencial derivada de dicho contrato consiste en la cesión del derecho a la utilización de los logotipos y de las marcas ya que sin esta cesión no sería posible para la empresa residente en España llevar a cabo su actividad organizativa pues no sería posible identificar concretamente de qué competición deportiva se trata ni distinguirla del resto de competiciones.**

La consideración del derecho a la utilización de logotipos y de marcas como elemento caracterizador del contrato conduce a **la calificación de las rentas derivadas de tal cesión como cánones a efectos de aplicación del artículo 12 del Convenio de Doble Imposición entre España y Suiza y concluir que quedan sujetas a gravamen en España a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.** Tal calificación conlleva en el momento en el que se produce el pago de tales cantidades la aplicación de un sistema de **imposición compartida sobre las rentas satisfechas por la entidad residente en España aunque limitada al tipo convencional del 5 por ciento sobre el importe bruto de los cánones satisfechos (artículo 12.3 CDI entre España y Suiza).** Es la entidad residente quien ha de proceder a la retención e ingreso del 5 por ciento sobre las rentas satisfechas.

Una persona tiene intención de rescatar su Plan de Pensiones durante 2015 al cumplir los 65 años de edad. La duda que se plantea es ¿cómo queda la reducción por rescate en forma de capital de las aportaciones a Planes de Pensiones anteriores al 1 de enero de 2007 tras la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre?

Esta cuestión se encuentra resuelta en los números 2 y 4 de la Disposición transitoria duodécima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

De acuerdo con estas disposiciones, para las prestaciones derivadas de contingencias que tuvieron lugar a partir del 1 de enero de 2007 se puede aplicar la reducción del 40 por ciento por la parte de las aportaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2006.

Esta regla se matiza por la nueva disposición que prevé que, en los casos en los que las contingencias tengan lugar a partir del 1 de enero de 2015, la reducción anterior se aplicará únicamente a las prestaciones que se perciban en el ejercicio en el que tenga lugar la contingencia o en los dos años siguientes. Será el momento en el que tenga lugar la contingencia el que servirá para determinar el plazo de tiempo durante el cual se podrá obtener una prestación que pueda beneficiarse de la reducción del 40%.

A efectos de cálculo de los 400.000 euros de valor de transmisión a los que se les aplica el sistema de coeficientes de abatimiento a partir del 1 de enero de 2015 ¿se ha de descontar la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?

La disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere al importe de 400.000 euros en relación con el valor de transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que, de forma acumulada, puede beneficiarse de los coeficientes de abatimiento por la adquisición anterior al 31 de diciembre de 1994.

La definición de valor de transmisión se encuentra en el artículo 35.3 de la Ley 35/2006 y, según la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que mantiene el criterio por el cual el valor de transmisión, es el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la

transmisión que se resulten satisfechos por el transmitente. Por lo tanto, la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que satisfaga el transmitente se podrá deducir respecto del valor de transmisión del elemento patrimonial a efectos de aplicar el importe de los 400.000 euros.

Subida de la presión fiscal en los países de la OCDE

Recientemente ha sido publicado un documento elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el que se analiza el nivel de presión fiscal medida en relación con el PIB de los países miembros de esta organización internacional de cooperación.

Los resultados son, desde nuestro punto de vista, sumamente sorprendentes.

En primer lugar, **en la mayoría de los países miembros de la OCDE se ha elevado el nivel de presión fiscal media general de forma destacable. Así, en el año 2013 se ha alcanzado de forma provisional un porcentaje de presión fiscal media del 34,1% sobre el PIB (33,7% PIB en 2012 y 33,3% PIB en 2011). Si comparamos estos datos con los existentes con anterioridad a la crisis económica podemos observar que estamos muy cerca de aquellas cifras (33,6% PIB en 2008, 34,2% PIB en 2007 y 34,1% PIB en 2006) y muy cerca del récord absoluto de la serie histórica (34,3% PIB en 2000).**

Existen países de la Unión Monetaria en los que las cifras actuales de presión fiscal son las mayores de toda la serie histórica. Así, en Francia la presión fiscal ha alcanzado el 45% PIB en 2013 (44% PIB en 2012). En Italia la presión fiscal ha alcanzado el 42,6 PIB en 2013 (42,7% PIB en 2012). En Alemania el nivel de presión fiscal de 2013 (36,7% PIB; 36,5% PIB) igualando el nivel más elevado de la serie histórica (36,7% PIB en 1977 y 1978).

Al analizar la composición de los ingresos tributarios generados la OCDE destaca que **la mayor parte de los ingresos provienen de la tributación sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de las sociedades (33,6% del total de ingresos tributarios), de las cotizaciones a la Seguridad Social (26,2% del total de ingresos) y de la imposición sobre el consumo (20% del total de ingresos).**

Estos datos permiten concluir que los Estados han aprovechado en mayor o menor medida esta época de crisis económica general en Occidente para incrementar la tributación derivada de las muestras más claras de capacidad económica como son la obtención de renta y el consumo y que tales subidas impositivas se han reflejado en una subida de la presión fiscal medida a través del PIB.

También estos datos demuestran que no es cierto que las políticas de los Estados occidentales sean neoliberales en el aspecto de la reducción de ingresos públicos mediante reducciones impositivas.

Si estos datos se comparan con los de la emisión de deuda pública que, según datos de finales de 2013, en el caso de Italia alcanzaba el 132% PIB, en Francia el 93,50% PIB y en Alemania el 78,43% PIB, se puede entender que la mayor presión fiscal soportada por la población no se va a traducir en mejores servicios públicos ni en mayores gastos sociales y de inversión sino que va a servir para el pago del servicio de la deuda pública.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en www.fiscalmania.es