

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Lucha contra la evasión fiscal en la Unión Europea

La Unión Europea insiste en su proyecto de avanzar hacia una fiscalidad equitativa, eficiente y favorable al crecimiento. Desde la perspectiva de la consecución de este objetivo, la Comisión considera que son numerosas las grandes empresas multinacionales que evitan pagar su parte equitativa de los impuestos correspondientes a sus beneficios al realizar actuaciones de planificación fiscal agresiva (“*Aggressive Tax Planning*”). Dadas estas premisas, la decisión de la Unión Europea en el seno de la Comisión Europea se lanza el proyecto de adoptar nuevas normas destinadas a luchar contra la evasión fiscal tanto desde la perspectiva de los 28 países miembros como desde la perspectiva extracomunitaria. **Estas medidas están basadas en el principio fundamental de que las empresas han de pagar sus impuestos allí donde obtengan sus beneficios. Este planteamiento innovador supone una ruptura frente al planteamiento clásico de concentrar la tributación en el Estado de residencia de la persona o entidad receptora de la renta.**

Al diseñar las nuevas políticas fiscales destinadas a las empresas, la Unión Europea ha previsto la creación de una serie de nuevos instrumentos jurídicos con diferente naturaleza jurídica y destinatarios. Entre los mecanismos jurídicos previstos, destacan los siguientes:

- Aprobación de **una Directiva de lucha contra la elusión fiscal** con medidas jurídicamente vinculantes para hacer frente a algunos supuestos de elusión fiscal más frecuentes. Se trata de una Directiva dirigida a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades exigido por cualquier Estado miembro de la Unión Europea. Entre las medidas propuestas se encuentra la limitación de la

deducibilidad de los intereses satisfechos a efectos de cuantificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; el establecimiento de una forma de imposición de salida sobre las ganancias de patrimonio tácitas en caso de cambio de residencia fiscal; introducción de cláusulas de transparencia fiscal internacional; establecimiento de una norma de mantenimiento de calificación originaria de los instrumentos híbridos; y la creación de una regla general antievasiva.

- Aprobación de **una Recomendación relativa a los convenios fiscales** con propuestas dirigidas a los Estados miembros en relación con la forma de evitar el abuso en la utilización de los Convenios de Doble Imposición de forma compatible con el Derecho de la Unión Europea. Concretamente, se invita a los Estados a modificar sus Convenios de Doble Imposición a efectos de incluir una cláusula de aplicación exclusiva de los beneficios del Convenio en aquellos casos en los que exista una actividad económica sustantiva en el Estado contratante. También se invita a los Estados a modificar la definición de establecimiento permanente en los Convenios de doble imposición en el sentido de ampliarla.
- Aprobación de una serie de reglas destinadas a **incrementar la transparencia en la actuación de las empresas multinacionales y la información que las mismas han de facilitar a las Administraciones tributarias de los Estados**. De esta forma se van a armonizar las normas sobre las cuestiones respecto de las cuales las empresas que actúan en el ámbito internacional han de informar a las autoridades fiscales de los Estados en los que son residentes. Además, se encuentra previsto para 2017 un sistema de trasvase de información a nivel europeo de los acuerdos entre las Administraciones tributarias y las empresas con efectos transfronterizos y los acuerdos previos de valoración de operaciones entre entidades vinculadas.
- Reforzar **el intercambio automático de información** entre las Administraciones tributarias de los Estados miembro de la Unión Europea y con Estados terceros. En la actualidad el intercambio automático de información en relación con las principales clases de rentas ya está en funcionamiento en el seno de la Unión Europea y está previsto que más de 100 jurisdicciones procedan a establecer el intercambio de información automático a más tardar en 2018
- Creación de **un listado a nivel europeo de países que se niegan a jugar limpio** tras la búsqueda de una mejora del cumplimiento de las obligaciones fiscales por la vía de la negociación. En el caso de que se adopte esta clase de medida

contra un determinado Estado, todos los socios de la Unión Europea deberán adoptar las mismas medidas fiscales contra dicho Estado.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

IRPF

A efectos de cálculo de la ganancia de patrimonio el valor de adquisición es el determinado tras la comprobación de valores a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En **la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2015 (recurso 2068/2014)** se analiza cómo ha de efectuarse el cálculo del valor de adquisición a efectos de cálculo de la ganancia de patrimonio.

La regla general considera el valor de adquisición (importe real más los costes de inversiones, mejoras, gastos y tributos). Partiendo de esta premisa legislativo se plantea en la presente Sentencia si, **a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (de las personas físicas o de las sociedades), para la determinación de la ganancia o la pérdida de patrimonial derivada de la venta de unos bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección de los Tributos a tomar en consideración el valor asignado por la Administración autonómica en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.**

El criterio de la Sala es que *“parece, pues, razonable y coherente que **la valoración previa de un bien realizada por la Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas**”*.

La conclusión a la que llega la Sala es que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad situados en Madrid, **se ha de tomar en consideración el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.**

Este mismo criterio es seguido por **las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 (recurso de casación 224/09) y 9 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 5712/11).**

IVA

Para garantizar la neutralidad del IVA, se permite deducir las facturas corregidas por razón de concurso del destinatario más allá del plazo legalmente previsto de un mes

El artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo a la modificación de la base imponible dispone en su apartado 3, párrafo 1º las reglas relativas al plazo para proceder a emitir las facturas rectificativas. Concretamente, **se ha previsto que el plazo para modificar la base imponible es de un mes a contar desde el siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración del concurso.**

Este plazo de tiempo se justifica por el hecho de que es el previsto para la comunicación de los créditos por los acreedores a la administración concursal. Así, la norma tiene como finalidad que no pueda rectificarse una factura cuando el crédito derivado de la misma no puede comunicarse en plazo, evitando su consideración como crédito comunicado tardíamente, lo que determina su calificación dentro del concurso como subordinado (artículo 92.1º de la Ley Concursal).

En el supuesto planteado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia 933/2015, de 14 de diciembre**, se analiza qué tratamiento otorgar a las facturas rectificativas emitidas a la entidad en concurso de acreedores fuera del plazo legal de un mes. La Sala considera que, de acuerdo con **el contenido del artículo 18.2 de la Sexta Directiva 77/388/CEE que garantiza la neutralidad en el IVA, se ha de admitir la válida rectificación de la factura efectuada fuera del plazo legalmente previsto.**

En el mismo sentido se puede citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia número 631/2015, de 24 de julio.

ISD

El porcentaje del 3 por ciento correspondiente a ajuar doméstico no puede aplicarse sobre la totalidad del caudal relicto sino sobre el valor del piso en el que vivía el causante

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la doble presunción de la existencia de ajuar doméstico en el caudal relicto y de que su valoración es igual al 3 por ciento del caudal relicto. El valor del ajuar doméstico se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

Esta presunción iuris tantum de la existencia y valoración del ajuar doméstico a efectos de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones admite prueba en contrario.

Uno de los conflictos que, con más frecuencia, se plantean en relación con **la aplicación de este régimen jurídico del ajuar doméstico consiste en la aplicabilidad del valor completo del ajuar doméstico como base sobre la que se imputa el porcentaje del 3 por 100. Es frecuente que en el caudal hereditario exista únicamente un bien inmueble y numerosos otros bienes de naturaleza diferente como acciones cotizadas o participaciones en fondos de inversión que no son susceptibles de llevar aparejado ajuar doméstico desde el punto de vista material.** Sin embargo, la regulación legal vigente obliga a incluir estos bienes en la base de cálculo del ajuar doméstico a efectos de determinación del 3 por 100.

En el supuesto planteado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 911/2015, de 11 de diciembre**, se analiza el tratamiento que ha de darse al caso en el que en el caudal relicto hereditario únicamente existe un bien inmueble adjudicado a una heredera y otro tipo de bienes como cuentas corrientes, acciones o participaciones en fondos de inversión adjudicados por mitades a las dos herederas.

“La Sala declara que el importe del 3 por ciento correspondiente al ajuar doméstico ha de aplicarse en este caso, por razones de estricta justicia, no sobre el total del valor de las acciones transmitidas, sino sobre el valor del inmueble habitado por la causante, de 90.000 euros, es decir que se valor ascendería a 2.700 euros.”

En el mismo sentido se puede citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de noviembre de 2015.

Una persona residente en China quiere invertir una cantidad de dinero en una SOCIMI residente en España. Este tipo de sociedades quedan obligadas a distribuir mediante dividendos, al menos, el 90 por ciento de las rentas percibidas por arrendamientos de bienes inmuebles. Se plantea la cuestión de determinar qué tipo de tributación tendrán en España los dividendos percibidos en función de la naturaleza de persona física o persona jurídica residente en China.

De acuerdo con el artículo 10 titulado “dividendos” del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990, los dividendos satisfechos por una sociedad residente en España pueden quedar sometidos a gravamen tanto en China como en España. Sin embargo, en España la tributación queda limitada al tipo máximo del 10 por ciento cualquiera que sea la identidad del accionista persona física o persona jurídica residente en China. En 2016 el tipo de gravamen interno en España sobre los dividendos satisfechos a no residentes es del 19 por ciento. No existe normativa convencional específica para los dividendos provenientes de una SOCIMI.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 23 del Convenio de Doble imposición hispano-chino prevé la no sujeción a gravamen en España de la titularidad de acciones de la SOCIMI.

Una persona física residente en España es titular de un bien inmueble situado en Colombia. La cuestión que se plantea es la de determinar cómo tributa la ganancia de patrimonio generada por la venta del bien inmueble.

De acuerdo con el artículo 13.1 del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 referido a las ganancias de patrimonio, ambos Estados contratantes tienen

derecho a someter a gravamen la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble.

Por lo tanto, Colombia tendrá derecho a someter a gravamen la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble situado en el territorio de dicho Estado.

Además, de acuerdo con el artículo 22 del Convenio hispano-colombiano la persona física residente en España queda obligada a incluir la ganancia de patrimonio entre las rentas del ahorro en su declaración del Impuesto sobre la Renta e de las Personas Físicas aplicándose a dichas rentas los tipos que van del 19 al 23% en 2016. Una vez determinada la cuota íntegra en el IRPF español se permitirá la deducción del impuesto pagado en Colombia con el límite máximo de lo que ha correspondido satisfacer en el IRPF español por dicha renta.

¿De qué hablamos cuando hablamos de “planificación fiscal agresiva”?

Ante la realidad de que los grupos internacionales de sociedades adaptan sus negocios, contratos, relaciones económicas y prácticas comerciales de forma que se genere el menor coste fiscal cuantificado a nivel de grupo son numerosos los organismos internacionales que han considerado inaceptable esta situación y están desarrollando políticas de reacción frente a la misma.

Así, desde hace ya algunos años el G20 y la OCDE han manifestado su rechazo ante esta situación. Fruto de esta preocupación ha sido el desarrollo por parte de la OCDE, desde el año 2013, del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Esta preocupación ha cristalizado en octubre de 2015 cuando, tras numerosas discusiones, **se han publicado quince informes en los que se proponen instrumentos jurídicos para combatir la erosión de bases imponibles y reducción de beneficios de empresas en el ámbito transnacional.**

A nivel de la Unión Europea se viene desarrollando desde el año 2012 un Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En enero de 2016 se han presentado una batería de medidas normativas que pretenden adoptarse con la finalidad de alcanzar el resultado querido. Una parte de estas medidas se basan en el Informe titulado **“Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. Taxation Papers, Working Paper n.61 – 2015”**. Este estudio nos parece de gran utilidad para la mejor comprensión del fenómeno de la planificación fiscal agresiva y de los mecanismos a través de los cuales se manifiesta.

La planificación fiscal agresiva o “aggressive tax planning” (ATP) se define como el aprovechamiento de los tecnicismos de un determinado sistema tributario o de los desajustes entre dos o más sistemas tributarios con la finalidad de reducir las obligaciones fiscales. Tal aprovechamiento puede dar lugar a dobles deducciones (por ejemplo, el mismo gasto se deduce tanto en el estado de la fuente como en el estado de la residencia) o dobles no tributaciones (por ejemplo, la misma renta que no es sometida a gravamen en el estado de la fuente queda exenta en el estado de residencia). En algunas ocasiones se ha denominado a la utilización de los desajustes en la calificación de las rentas entre un Estado y otro como “arbitraje fiscal”.

De la definición anterior resulta claro que **la planificación fiscal agresiva es un concepto diferente del concepto de defraudación fiscal o de fraude fiscal. Las empresas multinacionales no dejan de incluir en sus declaraciones rentas o ingresos sujetos a gravamen tampoco incluyen en sus declaraciones gastos que no son reales.** Se respeta escrupulosamente la ley pero se busca el mejor aprovechamiento de los desajustes existentes en los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados. Se trata, por lo tanto, de una figura próxima a la economía de opción o al abuso de formas jurídicas.

Aunque no se reconoce expresamente, se ha de advertir que **la planificación fiscal agresiva nace de una política fiscal muy desafortunada desarrollada por la mayoría de Estados.** Los poderes legislativos de los Estados han elegido que los ordenamientos jurídico-tributarios sean muy complejos y cambiantes. También han optado por la introducción de numerosos regímenes fiscales privilegiados y beneficios fiscales cuya utilidad y eficacia frecuentemente no ha sido analizada. Finalmente, han empleado su soberanía tributaria como excusa para no acometer desde hace ya muchos años procesos de coordinación normativa interestatal y de cooperación interadministrativa suficientemente potentes. ¿Quién ha obligado a los poderes nacionales a hacer tan mal las cosas?

Solo como consecuencia de la crisis económica que hemos venido sufriendo con su escalada de nuevos gastos (intereses de deuda pública, ayudas sociales) y reducción de ingresos tributarios (menos empleados, menor consumo, menores beneficios empresariales) los Estados se han visto obligados a apostar por el intercambio automático de información y por la lucha contra el aprovechamiento exagerado de las ventajas fiscales.

Una vez definido el concepto de planificación fiscal agresiva los especialistas han identificado las características genéricas del sistema fiscal de un determinado Estado susceptibles de facilitar el desarrollo de la planificación fiscal agresiva. Se trata de los denominados indicadores PFA. Así, se ha distinguido entre indicadores PFA activos que están directamente orientados a promover o suscitar una estructura de PFA. Los indicadores PFA pasivos no están directamente orientados a promover o suscitar una estructura de PFA pero son necesarios para evitar obstáculos o dificultades para la aparición de una estructura PFA. Finalmente, existen las ausencias de medidas antiabusivas como instrumento de incentivo de una estructura PFA. **Tal análisis de las medidas de Derecho interno ha dejado fuera de la calificación de PFA pasiva a la repatriación de beneficios exenta de tributación en el Estado de la fuente y de la residencia. También han quedado fuera de ese catálogo las medidas para deducir los costes financieros en el Estado miembro en el que la adquisición de bienes o participaciones en entidades se ha producido.**

El conocimiento de los instrumentos que han de desarrollarse para combatir la planificación fiscal agresiva resulta también sorprendente ya que las fórmulas escogidas están recogidas en el ordenamiento fiscal español y en el de la mayoría de Estados miembro de la Unión Europea desde hace un número importante de años.

Así, uno de los supuestos descritos de PFA consiste en la utilización de sociedades localizadas fuera de la Unión Europea que no tributan por los ingresos procedentes del exterior de sus Estados y tales sociedades perciben intereses satisfechos de entidades residentes en la Unión Europea cuyo importe se pueden deducir a efectos de cálculo de la base imponible. La aparición de este tipo de esquemas negociales ha de combatirse reforzando las cláusulas de “Controlled Foreign Corporations” o “CFC rules” que en nuestro país se conocen como transparencia fiscal internacional o mediante la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros. **Estas soluciones si por algo se caracterizan no es por su originalidad.** El régimen de transparencia fiscal internacional existe para personas físicas y para personas jurídicas desde hace más de veinte años en el ordenamiento jurídico español y ha sido objeto de refuerzo con ocasión de la reforma fiscal de finales de 2014 (la mitad de los países miembros de la Unión Europea contienen este tipo de reglas). Las reglas de subcapitalización estuvieron vigentes hasta el año 2004 y se han reestablecido en 2012 a través de la regla de limitación de la deducibilidad de los intereses cualquiera que sea la residencia del receptor de los ingresos financieros.



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