Newsletter 5

Actualidad Fiscal 05 - 2020

Boletín electrónico gratuito para los clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de la AEDAF

Según el TEAC, no son deducibles en el IS los pagos a los administradores cuando los cargos constan en estatutos como gratuitos

De nuevo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha abordado una cuestión largamente debatida, como es la deducibilidad de las retribuciones pagadas a los administradores de sociedades en las que el cargo consta en los estatutos como no retribuidos.

El Tribunal, en su Resolución de fecha 17 de julio de 2020 R.G. 3159/2019, reafirma el criterio mantenido al respecto negando la deducibilidad de las retribuciones pagadas.

El caso discutido es el de una sociedad, en cuyos Estatutos figuran los cargos de los administradores no retribuidos, sin embargo mantiene firmados sendos contratos laborales con dos de los miembros del Consejo de Administración mediante los que se les remunera por el desempeño de funciones de alta dirección. En ningún momento se discute la deducibilidad de las cantidades pagadas a las personas que además de ejercer el cargo de administrador son retribuidos por el ejercicio de sus funciones profesionales.

Los motivos alegados por el Tribunal para negar la deducibilidad de las retribuciones pagadas por la sociedad a estos consejeros son los siguientes:

- **"Teoría del vínculo"**: en base a esta teoría, las actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, los administradores o consejeros de la misma, **quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores** o consejeros de tal sociedad.

  Por tanto, si una sociedad, cuyos estatutos recogen que sus administradores son cargos gratuitos, paga a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, dado que la relación que predomina y absorbe a la otra es la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos **contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia**. Con la inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no serían deducibles en el Impuesto sobre Sociedades por ser considerados como una liberalidad. Es necesario por tanto que conste en estatutos la remuneración del cargo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital.

- **Artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**: este artículo excluye expresamente de los gastos no deducibles, a las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus adminsitradores "por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".

Por tanto, de acuerdo a este artículo parecía solventado el problema en aquellas situaciones en que los estatutos sociales no preveían la remuneración de sus órganos de administración. Nada más lejos de la realidad.

- La reforma mercantil introducida por la Ley 31/2014 en lo relativo a la retribución de los administradores (art. 217 y 249 LSC) y el posterior pronununciamiento de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en su sentencia de **26 de febrero de 2018 (Rec. de casación 3574/2017)**, vinieron de nuevo a generar la duda sobre la deducibilidad de las retribuciones de determinados administradores que no cumplen con la normativa mercantil.

Para el Tribunal Supremo los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, por lo que, si los estatutos prevén que los cargos de los administradores son no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo recoge una retribución en favor del mismo en razón de tal cargo, la existencia de tal retribución sería un pacto entre esas dos partes que iría en contra de lo dispuesto en el art. 217 del T.R. de la LSC y en los estatutos sociales, y por tanto un **pacto contrario al ordenamiento jurídico.**

La consecuencia fiscal es que todo **pacto contrario al ordenamiento jurídico nunca podrá ser fiscalmente deducible,** y así lo recoge expresamente la letra f) del artículo 15 de la Ley 27/2014 al establecer la no deducibilidad de "Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico."

Por tanto, y esto es lo realmente novedoso de esta resolución es que en los casos en que los estatutos sociales reflejan la gratuidad del cargo de administrador, las cantidades pagadas a los consejeros en virtud de los contratos de alta dirección firmados por la compañía, tienen la consideración de pactos contrarios al ordenamiento jurídico y por tanto, no deducibles por aplicación del artículo f) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Por este motivo sería recomendable hacer una revisión de los estatutos y de las políticas de remuneración a los administradores para adecuarlos a los requisitos contenidos en esta resolución para aceptar su deducibilidad.

La DGT se pronuncia sobre las implicaciones del COVID-19 en la residencia fiscal

Actualidad Fiscal

A finales de julio, la Dirección General de Tributos hizo pública una esperada consulta vinculante que resuelve cómo afecta los días del periodo de alarma a la residencia fiscal. Se trata de la consulta V1983-20, de 17 de junio, planteada por un matrimonio de residentes en El Líbano que llegaron a España a finales de enero de 2020 para un viaje de 3 meses pero que, debido al estado de alarma, no pudieron regresar a su país.

La cuestión que se plantea **es si los días pasados en España mientras la duración del estado de alarma se contabiliza o no a efectos de determinar la residencia fiscal en España.**

En primer lugar, recuerda el Centro Directivo que la República Libanesa es uno de los territorios considerados por la legislación española como paraíso fiscal y acude a los criterios contenidos en la Ley del IRPF para determinar la residencia fiscal, concretamente **al de permanencia en territorio español más de 183 días durante el año natural**.

De este modo, se concluye que **los días de duración del estado de alarma no se excluyen del computo para determinar la residencia fiscal**, por lo que, si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF. Ahora bien, se recuerda que podrían retornar a su país de origen una vez finalice el estado de alarma (circunstancia prevista para el 21 de junio).

Lo anterior pone de manifiesto que **el elemento intencional no se tiene en cuenta a la hora de determinar la residencia fiscal**, como tampoco se va a tener en cuenta la excepcionalidad de las circunstancias provocada por una pandemia mundial o las limitaciones de movilidad que pueden haber impedido que las personas regresen a sus paises de residencia. Todo parece indicar que se aplican los criterios objetivos de la norma sin excepción alguna.

Lo cierto es que la conclusión alcanzada por la DGT se aparta de las recomendaciones publicadas por la OCDE en las que se propone a las administraciones tributarias que tengan en cuenta las circunstancias excepcionales de la pandemia y realicen sus pruebas de presencia física atendiendo a períodos temporales superiores a los previstos en la normativa. En estas recomendaciones, la OCDE insta a las administraciones tributarias a seguir las buenas prácticas de algunos países miembros (Australia, Reino Unido, Irlanda) cuyas autoridades fiscales han manifestado su intención de ignorar los días de presencia en su territorio (o en el extranjero según corresponda) de personas físicas (trabajadores, agentes, ejecutivos, administradores) consecuencia de una limitación de movilidad asociada a la crisis sanitaria Covid-19.

El Tribunal Supremo anula la declaración informativa sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos - Modelo 179

Actualidad Fiscal

El Tribunal Supremo mediante su sentencia de fecha 23 de julio de 2020, rec. núm. 80/2018 ha anulado y dejado sin efecto el artículo 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, introducido en 2017, que regula la "Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos", ya que su tramitación no fue comunicada a la Comisión Europea como era preceptivo.

El Supremo aplica al caso la sentencia del TJUE en el 'caso Airbnb', de 19 de diciembre de 2019, de la que se desprende que una norma como el artículo 54 ter del citado Reglamento "**debía haber sido notificada bajo la Directiva 1535/2015 (procedimiento de información en reglamentaciones técnicas) y que su falta de notificación conlleva su invalidez".**

Dicho artículo 54 ter establecía que "las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien". Tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito, en particular las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información.

Recordemos que la obligación de presentar la declaración informativa modelo 179 entró el vigor el 1 de enero de 2018 y en ella se debía informar con carácter trimestral sobre:

- La identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueran distintos.
- La identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral.
- La identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.
- El importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turístico o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

El plazo de presentación debía realizarse dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre al que se refiere, es decir, en los meses de abril, julio, octubre y enero.

No obstante, y como consecuencia de esta sentencia del Tribunal Supremo, **a partir del tercer trimestre de 2020 no existirá obligación de presentar el modelo 179**, tal como ha anunciado la Agencia Tributaria en su página web.

Según el TSJ de Cataluña la compensación de bases imponibles negativas (BINs) en el IS no es una opción

Actualidad Fiscal

El régimen de opciones tributarias viene recogido en el artículo 119 de la Ley General Tributaria (LGT) e implica que, una vez ejercitada la opción por el contribuyente, éste no podrá modificarla si ya ha transcurrido el periodo voluntario o reglamentario de declaración.

Los problemas que se plantean en torno a la aplicación de este régimen se centran en delimitar el concepto de opción tributaria - no definida en nuestro ordenamiento jurídico- y en cómo ha de ejercitarse dicha opción. Parece que la Administración considera la aplicación de cualquier beneficio fiscal como una opción y que la misma puede ejercitarse incluso tácitamente. Es decir, que la no aplicación de un determinado beneficio o incentivo también constituye el ejercicio de una opción tributaria.

En relación con la compensación de bases imponibles negativas (BINs), el Tribunal económico administrativo central (TEAC) se ha pronunciado en varias ocasiones considerándolo opción tributaria. La primera en la que se pronuncia de forma clara sobre el asunto es en la resolución de 4 de abril de 2017, rec. 1510/2013, entendiendo que cuando el contribuyente elige entre compensar

o no BINs, así como la cantidad exacta a compensar, está ejercitando una "opción tributaria" de las definidas en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria. En dicha resolución se distinguieron cuatro posibles escenarios, así como sus efectos y consecuencias (el tercero fue matizado por la resolución de 16 de enero de 2019, rec. 6356/2015):

1. **1. Contribuyente con base imponible previa a la compensación de cero o negativa, que tiene BINs de ejercicios anteriores pendientes de compensar**: debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar. Por tanto, podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.

2. **2. El contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** En este caso debe entenderse que el contribuyente implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación.

3. **3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** En este caso se considera que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

   Ahora bien, posteriormente se matizó este criterio para supuestos en los que las BINs pendientes de compensar que se hubiesen tenido en cuenta se vieran posteriormente incrementadas como consecuencia de la resolución de un órgano revisor -en vía administrativa o contencioso-administrativa- que anula la actuación de la Administración. En este caso, la opción ejercitada sobre la parte de BINs que el contribuyente conocía (y consignó) en el momento en que ejercitó la opción (decidiendo no compensar nada, compensar el máximo posible o solo parte), no podrá modificarse, pero sobre la parte de BINs "nuevas" o sobre el "incremento de BINs" podrá optar una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación.

4. **4. Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello**: En estos casos, se considera que no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración no podrá rectificar su opción.

Esta doctrina del TEAC es la que está siendo aplicada por la Administración en las regularizaciones que se llevan a cabo y está originando una creciente conflictividad, dando lugar a pronunciamientos dispares entre los Tribunales Superiores de Justicia. Así, tribunales como el TSJ de Castilla y León o el de Galicia, avalan la tesis del TEAC, mientras que el TSJ de Cataluña y el de la Comunidad Valenciana – entre otras, sentencias de 23 de enero de 2015 y de 25 de mayo de 2020, rec. 1339/2018-, niegan que la compensación de BINs suponga el ejercicio de una opción tributaria en los términos interpretados por la Administración.

Recientemente, se ha pronunciado sobre ello el **TSJ de Cataluña, en sentencia de 19 de junio de 2020, rec. 1379/2019**, analizando un supuesto en el que el contribuyente presentó la declaración del IS fuera de plazo (supuesto 4 de los contemplados por el TEAC).

En contra de la posición adoptada por la Administración, dicho Tribunal entiende que **la falta de presentación en plazo de la declaración no puede interpretarse como una opción del contribuyente a no compensar** o al diferimiento y considera que el derecho a compensar bases imponibles negativas tan solo se puede ejercitar de manera explícita, consignando en la declaración el importe a compensar.

Pero es que, además, lejos de quedarse en el análisis del supuesto concreto, la mencionada sentencia va más allá y en su fundamento de derecho quinto, **niega que la compensación de bases imponibles negativas constituya el ejercicio de una opción tributaria en los términos señalados en el artículo 119 de la LGT.**

En este sentido, señala de manera bastante didáctica, las siguientes características comunes que deben reunir las opciones tributarias:

i. Las opciones tributarias **vienen explícitamente reguladas en la Ley**.

ii. La **Ley además las identifica de manera explícita** mediante la fórmula "**podrá optar**" o similar.

iii. Se otorga al sujeto pasivo del impuesto el ejercicio de la opción, que debe ejecutar **mediante una declaración de voluntad expresa**.

iv. Una vez realizada la opción esta deviene vinculante para el obligado tributario que la realiza y para la Administración Tributaria.

v. La opción consiste en la **voluntaria sujeción a una consecuencia o régimen especial, como alternativa al general del impuesto** que rige en defecto.

vi. La finalidad del reconocimiento de la opción reside en la **mejor determinación de la capacidad económica gravada** del sujeto pasivo.

Lo anterior evidencia que debe clarificarse el régimen de opciones tributarias, en general, y, en especial, la aplicación del mismo a la compensación de BINs. Tendrá que ser el Tribunal Supremo quien ponga fin a esta polémica, aunque, hasta la fecha, no tenemos noticias de que la cuestión haya sido admitida a casación. Hasta que eso ocurra, los argumentos ofrecidos en esta y otras sentencias pueden resultar provechosos para rebatir las eventuales regularizaciones de la Administración Tributaria.

Noticiario

Geshta pide cambios en la ley del IRPF por el teletrabajo

Se debe aclarar la tributación por los equipos informáticos

Los técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) proponen modificar la normativa reguladora del IRPF para incluir las cantidades que estarían exentas de tributación en relación a los equipos que las empresas ponen a disposición de sus teletrabajadores y a los gastos en los que estos incurren, después de que el Gobierno aprobara en el Consejo de Ministros del pasado martes el real decreto-ley del trabajo a distancia.

El economista 15/09/2020

Economía

Las ayudas en los Ertes variarán según las dificultades de cada sector

Geshta pide cambios en la ley del IRPF por el teletrabajo

Hacienda aprovecha el Covid para obligar a no residentes a tributar en España

Hacienda obligará a los no residentes que tuvieron que confinarse en España por el coronavirus a contar todo este tiempo como hábil en el cómputo de 183 días para la residencia fiscal de este año, con lo que buena parte de ellos deberá tributar en España. Así lo ha establecido en una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) a la que ha tenido acceso EXPANSIÓN, en la que el Fisco, en contra del criterio de la OCDE y de lo que vienen haciendo los países de nuestro entorno, ha decidido aprovechar la pandemia para obligar a los no residentes a tributar en España.

Expansión 25/09/2020

ECONOMÍA / POLÍTICA

Hacienda aprovecha el Covid para obligar a no residentes a tributar en España

Los 'poderes' de la Inspección tras el confinamiento

Los 'poderes' de la Inspección tras el confinamiento

Se está produciendo una avalancha de impugnaciones de contribuyentes a Hacienda por las facultades extraordinarias que se está atribuyendo en las inspecciones tras el confinamiento. Así lo trasladan empresas, abogados, el Consejo General de Economistas-Asesores Fiscales (Reaf) y desde la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf).

La AEAT está ampliando el plazo para sus actuaciones e inspecciones en 78 días, los que median entre el 14 de marzo y el 1 de junio, en que estaban suspendidos sus procedimientos por el estado de alarma. Estos contribuyentes plantean que no ha habido tal suspensión, lo que quieren probar, por lo que no cabría que la AEAT aumente su margen de actuación y amplíe el plazo de inspecciones ni de comprobación de impuestos

Expansión, 25/09/2020

ECONOMÍA / POLÍTICA

Hacienda aprovecha el Covid para obligar a no residentes a tributar en España

Los 'poderes' de la Inspección tras el confinamiento

Banco de España: la fiscalidad de los planes puede mejorar

El Banco de España cree que hay "espacio" para mejorar la fiscalidad de los planes de pensiones y también la oferta comercial de estos productos para hacerlos más atractivos, afirmó ayer Óscar Arce, director general de Economía y Estadística del supervisor, en un encuentro organizado ayer por Fundación Edad & Vida. En su opinión, las deducciones de este ahorro se concentran en los partícipes con mayor renta, en detrimento de la rentas más bajas, algo que no es positivo desde el punto de vista de la universalización de este ahorro, destinado a complementar la prestación pública de jubilación.

Expansión, 22/09/2020

Banco de España: la fiscalidad de los planes puede mejorar

TELVA

CADA MES LO DEBATO Y NO SÓLO EN MODA

¡YA EN TU QUIOSCO Y ORBYT!

ARBEX CONSULTORES, SA
Pº de la Castellana, 161
28046 MADRID
Tel: 91 571 13 38
Fax: 91 570 63 48
http://www.arbexconsultores.es - arbexrec@arbexconsultores.es

MIEMBRO DE AEDAF

aeDAF ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).