

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En rojo las noticias que favorecen a la Administración y en verde las que favorecen a los obligados tributarios

Modificación del Convenio de doble imposición ente España y Suiza

El BOE de 11 de junio de 2013 publica el Protocolo de 27 de julio de 2011 que modifica el Convenio de doble imposición entre España y Suiza de 26 de abril de 1966 y el Protocolo al mismo de 29 de junio de 2006. Se ha previsto la entrada en vigor del Protocolo para el día 24 de agosto de 2013.

Intercambio de información con transcendencia tributaria

Entre las numerosas modificaciones que se incluyen en el Protocolo de 27 de julio de 2011 destaca por su importancia la nueva redacción dada al artículo 25bis del Convenio hispano-suizo que se refiere al intercambio de información entre Administraciones tributarias y el Protocolo adicional a esta disposición.

Es necesario señalar que el intercambio de información con transcendencia tributaria es la única forma de cooperación entre Administraciones tributarias que queda contemplado en el Convenio hispano-suizo puesto que otros mecanismos de colaboración interadministrativa como la asistencia en la recaudación no quedan contemplados.

Además, por lo que respecta al intercambio de información la fórmula regulada en el Convenio es la del **intercambio de información previo requerimiento de la autoridad tributaria de uno de los Estados parte**. No queda prevista la utilización de otros sistemas de intercambio de información como son el intercambio automático o el intercambio espontáneo.

Una de las novedades de esta nueva cláusula se refiere al ámbito subjetivo y objetivo respecto del cual existe la posibilidad de intercambio de información entre las

Administraciones tributarias de los dos Estados contratantes. Siguiendo la pauta establecida por el Modelo de la OCDE en sus sucesivas ediciones, **la nueva regla declara expresamente que el intercambio de información no estará limitado por los artículos 1 y 2 del Convenio.** El primero de los mismos define el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio afirmando que el texto internacional será de aplicación a las personas físicas, jurídicas o entidades residentes de uno o de ambos Estados contratantes de acuerdo con lo previsto en su normativa interna. Por su parte, el artículo 2 delimita el ámbito objetivo del Convenio a los impuestos que someten a gravamen la renta de personas físicas o jurídicas a nivel estatal o municipal. De lo anterior se deduce que el intercambio de información con transcendencia tributaria puede referirse a cualquier persona física, jurídica o entidad con independencia de su condición de residente o no en alguno de los Estados contratantes y respecto de todo gravamen con independencia del ámbito material del mismo.

En relación al tratamiento de la información recibida, en paralelo a la ampliación del objeto sobre el que recae la información, se produce la ampliación del destino de la información recibida que no sólo se puede emplear para la liquidación y recaudación de los impuestos relativos a la renta sino que también se puede emplear respecto del resto de tributos cualquiera que sea su objeto de gravamen. Otra de las novedades del nuevo Protocolo y que resulta de notable transcendencia se refiere a la posibilidad de uso de la información para fines diferentes de los de liquidación y recaudación tributarias si se cumple el doble requisito de que la utilización para otros fines esté autorizada por las leyes de los dos Estados contratantes y que la autoridad competente del Estado que suministra la información autorice dicho uso.

La novedad con consecuencias más destacadas de la modificación del Protocolo reside en la nueva regulación de la información de naturaleza bancaria. En efecto, en el Protocolo de 2006 cualquiera de los Estados quedaba autorizado a negarse a facilitar información que obrara en poder de bancos o instituciones financieras salvo en los supuestos de fraude fiscal o infracción equivalente. *A sensu contrario*, ello conlleva que únicamente en los casos de fraude fiscal o infracción equivalente Suiza quedaba obligada a facilitar información aportada por bancos o instituciones financieras. Sin embargo, con el nuevo Protocolo se elimina la condición anterior. **En cualquier caso Suiza queda obligada a facilitar información que obre en poder de bancos, instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria. Como corolario de lo anterior, resulta preceptivo para las autoridades fiscales suizas el obligar a los poseedores de la información anterior el suministrar la información solicitada.**

De forma transitoria, se ha previsto que la limitación a los supuestos en los que se puede solicitar información bancaria se aplicarán a los casos de fraude fiscal o de

infracción equivalente cometidos después del 29 de junio de 2006 hasta el 24 de agosto de 2013.

Se introducen unos límites teleológicos en cuanto a la utilización de la cláusula de intercambio de información ya que la misma debe ser previsiblemente pertinente para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Por tal razón, se exige que la solicitud de información proporcionen la siguiente información a las autoridades competentes del Estado requerido:

- a) La identidad de la persona objeto de inspección o investigación.
- b) Las fechas respecto de la que se solicite la información.
- c) Una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en que el Estado que efectúa el requerimiento desee recibir la información de la parte requerida.
- d) La finalidad fiscal para la que se solicita la información.
- e) En la medida en que se conozca, el nombre y el domicilio de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada.

Se aclara en el Protocolo que los Estados no tienen libertad para emprender búsquedas indefinidas de pruebas ("*fishing expeditions*") ni para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente.

También queda aclarado que el tiempo que transcurra desde la petición de información hasta su recepción por el Estado que la solicitó no será considerado a efectos de cálculo de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria. **No se establece un plazo máximo de duración de esta forma de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que a nivel de Derecho interno se ha fijado en un año natural.**

Esta misma opción se adopta en el caso de que el contribuyente recurra la decisión adoptada por la administración tributaria federal suiza respecto de la transmisión de información a la autoridad competente española. De esta forma cualquier demora que se produjera por este motivo no será computable en la aplicación de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración tributaria.

Exención de gravamen en la fuente de los dividendos

Con ocasión de la publicación del Protocolo de 2006 se estableció un sistema de tributación exclusiva de gravamen sobre los dividendos en el Estado de residencia del perceptor de los mismos en el caso de la existencia de una relación matriz-filial entre la sociedad pagadora y la receptora. La presencia de la relación matriz-filial exigía la titularidad directa por parte de una sociedad residente en un Estado del 25 por ciento del capital de la sociedad situada en el otro Estado durante un plazo temporal de al menos dos años. **En el presente Protocolo se reducen las condiciones para que nazca la relación matriz-filial al rebajar el nivel mínimo de participación directa al 10 por ciento y al rebajar el plazo hasta un año.**

Se extiende la tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de los dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones residente en un Estado contratante. Dentro del ámbito objetivo de estos fondos o planes de pensiones se incluyen todo plan, fondo, mutualidad u otra institución constituida en un Estado contratante que gestione el derecho de las personas a cuyo favor se constituya a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez y cuando tales aportaciones a los mismos puedan optar a beneficios fiscales en forma de reducción en la base del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Ajuste bilateral en el caso de corrección de beneficios

Desde la aprobación del Convenio original en 1966, las autoridades estatales han gozado de la posibilidad de corregir el importe de los beneficios fiscales para ajustarlos al beneficio que se hubiera generado entre agentes económicos independientes en los supuestos de relaciones jurídicas, económicas o comerciales entre empresas vinculadas o asociadas residentes en uno u otro de los Estados contratantes.

La novedad aportada por el Protocolo aprobado consiste en prever que el ajuste del resultado fiscal efectuado por la Administración de un Estado tendrá carácter bilateral por lo que deberá dar lugar a una corrección de los beneficios de la empresa vinculada residente o establecida en el otro Estado contratante. **Nace la obligación para el Estado contratante que no ha realizado el ajuste original de proceder a la realización del mismo de forma que no se produzca una situación de doble imposición desde la perspectiva de la entidad cuyo beneficio se ha corregido por las autoridades tributarias de un Estado contratante.**

Los Estados contratantes no quedarán obligados a adoptar las medidas propias de ajuste bilateral en aquellos casos en los que se produzca fraude o incumplimiento intencionado.

Aplicación del sistema de imposición compartida a las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de sociedades inmobiliarias

Siguiendo la línea habitual de los Convenios de doble imposición celebrados por España se ha procedido a introducir un nuevo supuesto específico de tributación compartida sobre las ganancias de patrimonio que afecta a las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de acciones, participaciones o derechos similares cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en uno de los Estados contratantes. **Cuando se produzca una ganancia de patrimonio de este tipo tanto el Estado de situación de los bienes inmuebles como el Estado de residencia de la sociedad titular de los fondos propios que se transmiten tendrán la posibilidad de someter a gravamen dichas plusvalías.**

La posibilidad de imposición compartida no se mantendrá cuando se produzca la enajenación de acciones cotizadas en una bolsa de valores suiza o española o en cualquier otra bolsa que puedan acordar las autoridades competentes o cuando la sociedad utilice el bien para su propia actividad industrial.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Ley General Tributaria

Corresponde a la Administración la motivación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección

Desde la aprobación de la Ley 1/1998 de Derechos y garantías de los contribuyentes existe en el ordenamiento jurídico español un límite temporal a la duración del procedimiento de inspección que se fijó y se mantiene en doce meses. Esta norma general se acompaña de la posibilidad de ampliar este plazo inicial por un plazo adicional de hasta doce meses en aquellos supuestos en los que las actuaciones inspectoras revistan especial complejidad. La Ley 1/1998 citaba como casos que revestían especial complejidad los derivados del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de las actividades o la tributación como grupo consolidado o en régimen de transparencia fiscal internacional.

En relación con la cuestión de la posibilidad de ampliar la duración del procedimiento de inspección se está consolidando una doctrina jurisprudencial por la cual la inspección tributaria queda obligada a motivar la decisión de ampliar la duración del procedimiento. No se admite como forma de motivación la mera cita del volumen de operaciones de la entidad. **El Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio de 2013 (recurso 2709/2011) exige que en la motivación exista una previa ponderación de las circunstancias y factores determinantes de la complejidad de las actuaciones inspectoras pendientes.**

En el supuesto analizado relativo al análisis de las operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores y la valoración de más de 100 fincas **el Tribunal Supremo rechaza la existencia de motivación suficiente para ampliar el plazo de duración inicial del procedimiento.** Tal negativa se basa en las circunstancias que se dan en dicho expediente ya que para determinar si se ha de incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad absorbida la diferencia entre el valor de mercado y su valor contable, los órganos de la inspección ya contaban con copia de escrituración de fusión y escisión y acta complementaria desde la primera diligencia. Además, disponía de la valoración de los inmuebles más de diez meses antes al final del plazo inicial de doce meses.

Ley General Tributaria

La existencia de dilaciones imputables al contribuyente por retrasos en el procedimiento de inspección exige la fijación de un plazo para la aportación de documentación

La duración máxima del procedimiento de inspección fijada en doce meses se ha de entender como una duración real y efectiva de la actuación de los órganos de la administración destinada a comprobar que lo declarado en las autoliquidaciones se corresponde con lo querido por el ordenamiento jurídico-tributario. Por ello, tanto en la Ley 1/1998 como en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha previsto que, a efectos del cómputo del plazo de doce meses, no se tendrán en cuenta los días en los que no haya podido avanzar el procedimiento de inspección como consecuencia de la existencia de dilaciones en el mismo no imputables a la Administración ni los días incluidos en los supuestos tasados de interrupciones justificadas.

La figura de las dilaciones en el procedimiento no atribuibles a la Administración incluyen supuestos como el del retraso por parte del obligado tributario en la aportación de documentos con transcendencia tributaria o en el aplazamiento de reuniones con los órganos de la inspección.

Sin embargo, el concepto de dilaciones no imputables a la Administración es una institución que ha dado lugar a numerosos conflictos entre los órganos de inspección y los ciudadanos y están dando lugar a un *corpus jurisprudencial* relativamente extenso.

En este contexto es el que se ha de enmarcar **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2013 (recurso 246/2010) en la que se expone que no se produce la dilación imputable al contribuyente por retraso en la comparecencia si la diligencia en la que se requiere la aportación de la documentación no fija expresamente el plazo para entregar tal documentación a la Inspección y sin que se efectúe la indicación de las consecuencias de la no aportación.**

Esta tesis encuentra como fundamento la necesaria buena fe que ha de presidir las relaciones entre la Administración tributaria y el ciudadano cuya situación tributaria está siendo comprobada que exige que se realice por parte de aquélla la advertencia del incumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de los requerimientos que efectúan los órganos de inspección en el marco de las actuaciones comprobadoras.

La realización de la actividad empresarial de arrendamiento de bienes inmuebles exige la presencia de un empleado a tiempo completo y de un local exclusivamente afecto a la gestión de la actividad

Las sucesivas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991, de 6 de junio; Ley 40/1998, de 9 de diciembre; Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo; y Ley 35/2006, de 28 de noviembre) objetivizan la atribución de la condición de actividad empresarial al arrendamiento de bienes inmuebles mediante el cumplimiento de dos requisitos: la presencia de un empleado con contrato laboral a tiempo completo y la presencia de un local exclusivamente afecto a la gestión de la actividad.

El **Tribunal Económico-Administrativo Central en sus Resoluciones de 8 de noviembre de 2007, de 19 de noviembre de 2007, de 3 de diciembre de 2009 o de 28 de mayo de 2013 (recurso 4909/2009)** expone que el sistema de objetivización de la condición de actividad empresarial para el arrendamiento de bienes inmuebles determina que “únicamente” se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de la presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima. **Sin embargo, el propio TEAC advierte que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos. Las dos tesis resultan contradictorias puesto que la fijación legal de unas condiciones destinadas a atribuir la condición de actividad empresarial al arrendamiento de viviendas y de bienes inmuebles, en general, siempre tiene un carácter si no ficticio o artificial cuando menos convencional y arbitrario** ya que el texto legal fija unos requisitos mínimos cualquiera que sea el volumen de bienes inmuebles arrendados y cualquiera que sea el valor de las rentas generadas por los mismos por lo que no puede atender a realidades muy diversas en el tráfico jurídico.

A sensu contrario, si no concurren las circunstancias del empleado y local en el arriendo de inmuebles realizados por personas físicas se califican los rendimientos generados por tal actividad como rendimiento del capital inmobiliario en lugar de rendimiento de actividades económicas.

También ha de tenerse presente que las condiciones anteriores son aplicables cuando la entidad se dedica sólo al arrendamiento de inmuebles pero no cuando realiza otras actividades como puede ser el aprovechamiento o la transformación de inmuebles. Tales actividades incluyen entre otras la ejecución de obras de urbanización o construcción o la promoción de terrenos urbanizados a su costa o en su beneficio y para la efectividad de las mismas no se requiere legalmente la presencia de empleado o local exclusivamente afecto a la actividad.

¿Cómo ha de declarar una persona física residente en Gran Bretaña las rentas obtenidas en España durante 2012?

Las personas físicas no residentes en territorio español han de tributar en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este impuesto sujeta a gravamen las rentas que se entiendan obtenidas en España de acuerdo con los criterios legales.

Por lo tanto, habrá de analizarse cada una de las rentas que obtiene esta persona física, determinar cuáles son de origen español y aplicar las reglas de gestión previstas para las mismas.

En el caso de que esta persona física haya percibido dividendos satisfechos por sociedades que cotizan en bolsa (ej. Repsol, Telefónica) la entidad pagadora queda obligada a practicar una retención del 21% sobre los mismos. De acuerdo con el artículo 28.3 del Real Decreto legislativo 5/2004 la persona física residente en Gran Bretaña no estará obligada a presentar autoliquidación en España por tales rentas. El Convenio de doble imposición entre España y el Reino Unido dispone en su artículo 10.1.b) que el tipo máximo de gravamen sobre los dividendos será del 15%. En el caso de que la persona física quiera recuperar la retención excesiva en España habrá de presentar la declaración modelo 210 y aportar un certificado de residencia fiscal en el Reino Unido a efectos del Convenio hispano-británico.

Los intereses de cuentas corrientes de no residentes quedan exentos de tributación en España de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1.f) del Real Decreto legislativo 5/2004. Para gozar de esta exención es necesario que la persona física no residente entregue a la entidad financiera la declaración de no residencia fiscal en España.

En el caso de la imputación de rentas derivadas de bienes inmuebles localizados en España que no tengan la condición de vivienda habitual, se habrá de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La base imponible será igual al 1,1 por 100 del valor catastral si éste entró en vigor a partir del 1 de enero 1994 o del 2 por 100 en otro caso. El tipo impositivo es del 24,75%. El modelo de autoliquidación que se ha de

presentar es el 210 y el plazo de presentación es igual al año natural posterior al de devengo de la renta, es decir, durante todo el año 2013.

En el caso de ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de acciones de sociedades residentes en España que cotizan en bolsa, la ganancia de patrimonio quedará exenta de tributación en España por aplicación del artículo 13.4 del Convenio hispano-británico. La capacidad de gravamen sobre este tipo de rentas será exclusiva del Reino Unido.

Corrección de la opción en el caso de tributación conjunta

La normativa tributaria contempla diversos supuestos en los cuales se atribuye al contribuyente la posibilidad de escoger determinados aspectos de la forma que en que se va a construir la obligación tributaria que va a tener que satisfacer. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se pueden encontrar una pluralidad de opciones ante las cuales el sujeto pasivo ha de elegir. Además de la opción por la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva por índices, signos o módulos en las actividades empresariales o la imputación temporal de las ganancias de patrimonio en función del criterio del cobro del precio en lugar del criterio del momento de la transmisión del bien o derecho, destaca por su importancia cuantitativa la opción por acogerse a la modalidad de tributación conjunta en el caso de la presencia de unidad familiar.

Una de las características del régimen de unidad familiar estriba en el hecho de que es inmodificable: la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez haya finalizado el plazo reglamentario de declaración (art.83.2 Ley 35/2006). Esta norma específica aplicable al IRPF recuerda mucho a la norma general contenida en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone que *“las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*.

Como reflejan las sentencias aparecidas que analizan la posibilidad de modificar la opción ejercitada una vez finalizado el período de presentación de liquidación no es infrecuente que la opción inicialmente elegida produzca una mayor tributación que la opción inicialmente desechada.

Consideramos que la manera de armonizar el contenido del derecho positivo con el derecho de los contribuyentes a optar por la forma de tributar legal que les suponga un menor coste económico ha de partir de la consideración del sentido de las palabras “optar” y “opción”. Según el Diccionario de la RAE el primero de los significados de “optar” es “escoger entre varias cosas”. **La posibilidad de escoger entre varias cosas implica que se conozca el contenido exacto y completo de tales cosas para que la comparación pueda efectuarse y la conclusión pueda adoptarse siguiendo unos**

determinados criterios como puede ser el de ahorro de costes fiscales. Si el contenido de cada una de las alternativas no es perfectamente conocido la elección puede resultar viciada y errónea. No se puede afirmar que haya existido realmente la opción porque se desconocía entre qué se estaba optando.

Como conclusión de lo anterior, partiendo del concepto de opción que acabamos de señalar, la opción no existe cuando se desconoce algún aspecto de las diversas alternativas en juego. La opción únicamente existe y nace cuando son conocidos los diversos aspectos de las formas diferenciadas de tributar. Esta situación en cuanto al conocimiento y correcta expresión de voluntad puede darse tanto en el momento de presentar la autoliquidación como una vez ha finalizado ésta y se ha iniciado algún procedimiento de gestión tributaria. **Este planteamiento es el único válido en un sistema de tributos en masa basados en la autoliquidación como forma de gestión y numerosas variables (importe de las rentas, calificación de las mismas, posibilidad de aplicar deducciones o ventajas fiscales) que entran en juego a efectos de liquidar la cuota tributaria por parte del propio sujeto pasivo.**

Algunos Tribunales Superiores de Justicia han admitido la posibilidad de modificar la opción de la tributación *“cuando se encuentre viciada por circunstancias no imputables al interesado”* o *“estuviera viciada por un vicio o error insalvable alguno”* (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 4 de abril de 2013, recurso 1845/2011), o *“la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio en las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo”* (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de abril de 2010). Ha de destacarse, sin embargo, que tal admisión está condicionada a **la presencia de un error insalvable lo que supone un nivel de exigencia de conocimiento de la normativa legal al contribuyente persona física extraordinariamente elevado.**

Este criterio de rigor exigible al contribuyente permite descartar la solicitud de modificación de la autoliquidación y mantener la inmutabilidad de la opción sobre la modalidad de tributación primigenia cuando se hubiera dado un error en cuanto a los datos de las rentas percibidas manejados para la elaboración de la autoliquidación ya que entienden los Tribunales que el conocimiento del importe de las rentas percibidas pertenece al ámbito de los aspectos de la vida económica que una persona física no puede desconocer.



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

