

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Nuevo régimen de notificaciones tributarias por comparecencia

En el artículo 26 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas administrativas se modifica el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **En la nueva redacción del artículo 112 se prevé expresamente en el ámbito tributario de la publicación de los anuncios de notificaciones por comparecencia de forma centralizada en el Boletín Oficial del Estado sin que sea necesarios consultar otros boletines oficiales como los propios de las diferentes Diputaciones provinciales o los autonómicos.**

Concretamente, se dispone que, **a partir del lunes 1 de junio de 2015**, cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e **intentada la notificación por dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por los interesados en los procedimientos iniciados a instancia de parte se citará al interesado o a su representante para su notificación a través del Boletín Oficial del Estado. La comparecencia se habrá de producir dentro del plazo de quince días contados desde el día siguiente al de la publicación del aviso en el BOE.** Transcurrido dicho plazo sin comparecer la comunicación se entenderá notificada a todos los efectos legales en la fecha de cumplimiento del plazo de quince días naturales.

La publicación en el Boletín Oficial del Estado se efectuará **los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Ha de destacarse que del tenor de la redacción legal se puede entender que esta norma es aplicable a todos los niveles de la Administración** incluyendo, por lo tanto, a las Comunidades Autónomas y a los Municipios.

En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

Ha de destacarse que esta nueva disposición se aplica cuando las notificaciones se hayan intentado en el domicilio fiscal o el domicilio comunicado pero, por exclusión, se ha de entender que **no se aplica a los supuestos en los que la notificación obligatoriamente se haya de producir por vía electrónica como sucede en el caso de las sociedades anónimas o limitadas o las grandes empresas.**

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

LGT

En el caso de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT la cuantía de la responsabilidad se determina por el valor de los bienes en el momento de perfeccionarse el presupuesto de hecho de la responsabilidad

En el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, se tipifica un supuesto de responsabilidad solidaria respecto de las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria en fase de apremio. En la misma disposición se prevé expresamente que el importe de la responsabilidad tendrá como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria sin la actuación defraudatoria de la persona que adquiere la condición de responsable solidario.

En el supuesto analizado por **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2015 (recurso número 108/2014)** es objeto de examen el tratamiento que ha de darse a un supuesto en el que el administrador social de una sociedad en el momento en el que se incumplieron las obligaciones tributarias y que, por ello, adquiere la condición de responsable subsidiario, procede a transmitir mediante donación la mitad de un bien inmueble a su cónyuge. **Los órganos económico-administrativos así como la Audiencia Nacional consideran que se da el presupuesto de hecho habilitante para el nacimiento de la responsabilidad solidaria propia del artículo 42.2.a) a nivel del cónyuge beneficiario de la donación al producirse la colaboración del cónyuge en la ocultación de bienes para intentar evadirlos del embargo derivado del procedimiento de apremio frente al administrador-responsable subsidiario.**

En relación con la cuestión del importe al que asciende la responsabilidad, la Audiencia Nacional afirma que, puesto que la responsabilidad solidaria tiene como objeto resarcir a la Administración tributaria de los perjuicios derivados de la conducta del obligado tributario que da lugar al nacimiento de la misma, para su cuantificación se ha de emplear el valor en el momento del tiempo en el que se produjeron los perjuicios. Es decir, que la responsabilidad alcanzará el valor de los

bienes recibidos por donación por el cónyuge en el momento en el que tuvo lugar este negocio jurídico.

IRPF

La condición de vivienda habitual no se pierde por un traslado temporal sino por un traslado permanente o definitivo a otra vivienda

En relación con el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se había previsto la existencia de una deducción por adquisición de vivienda habitual. En el número 3 del artículo 68 se define la vivienda habitual como aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo tal carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produjera el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

La cuestión que ha surgido en numerosos supuestos de hecho ha sido la de determinar si el contribuyente tiene **derecho a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual en aquellos supuestos en los que se produce un traslado temporal a otra vivienda. En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 237/2015, de 6 de mayo, se analiza el supuesto en el que el traslado provisional se efectúa por parte de la contribuyente a casa de sus padres para cuidar y asistir a su madre enferma de alzheimer.**

La Sala considera que el dato que permite apreciar si una determinada vivienda ha perdido o no su condición de vivienda habitual es el de la existencia de residencia en otro domicilio que no sea el del obligado tributario con carácter permanente o no. Es la adquisición de la condición de permanencia de la nueva vivienda lo que hace perder la condición de vivienda habitual de la anterior. Por lo tanto, no es la causa del desplazamiento la que permite modificar la naturaleza de la vivienda habitual inicial. Tampoco lo es el empadronamiento en otra vivienda.

Aplicando este criterio el desplazamiento de la contribuyente a la vivienda de sus padres no genera un traslado definitivo que suponga la pérdida de la condición de la vivienda habitual de la vivienda inicialmente habitada.

En el mismo sentido se pueden citar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 11 de junio de 2012 (recurso 15125/2010) y de 10 de diciembre de 2012 (recurso 15685/2010).

A efectos de determinar la fecha de finalización de una construcción la única fecha válida no es siempre la de emisión del certificado de obra por parte del arquitecto

La deducción por adquisición de vivienda habitual puede emplearse, también, en los supuestos de construcción de la vivienda habitual, de acuerdo con lo previsto en el artículo 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. En esta modalidad el contribuyente satisface directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras o entrega cantidades a cuenta al promotor de las obras de construcción que deben finalizarse en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

En el caso objeto del procedimiento contencioso-administrativo analizado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias número 205/2015, de 30 de abril**, la Administración considera que no ha nacido el derecho a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual ya que considera que el plazo de construcción ha superado el plazo máximo de cuatro años y para acreditar tal circunstancia emplea como medio de prueba el certificado de obra emitido por el arquitecto.

Sin embargo, **la Sala considera que se han de admitir otros medios de prueba que acreditan que la finalización de las obras tuvo lugar dentro del plazo legalmente previsto de cuatro años. Estos medios de prueba son los siguientes:**

- a) **Declaraciones juradas de los vecinos de la contribuyente que adveran la finalización de las obras dentro del plazo de cuatro años.**
- b) **La fecha de las facturas de muebles para la vivienda.**
- c) **Las fechas de las facturas por suministro de televisión.**
- d) **Póliza de seguro en la que aparece el dato de la fecha de finalización de las obras.**
- e) **Documentos de instalación de telefonía en la vivienda.**

Estos prolijos medios de prueba acreditan la finalización de la construcción con anterioridad a la finalización del plazo de cuatro años desde su inicio.

LGT

No es admisible motivar la comprobación de valores de un bien inmueble en base a la referencia a “miles de inmuebles”

El derecho de la Administración a comprobar la valoración de los bienes y derechos que son objeto de declaración en las diferentes autoliquidaciones tributarias contenido en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria exige para su ejercicio aportar una motivación completa y suficiente de los datos y elementos de hecho en los que se basan los órganos de gestión para garantizar de esta forma la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Estos requisitos no se cumplen cuando la única motivación se efectúa estableciendo la simple referencia a “miles de inmuebles”.

En este sentido, se pueden citar **las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 15 de julio de 2014 (recurso 167/2013), de 5 de marzo de 2015 (recurso 153/2013) y de 29 de abril de 2015 (recurso 473/2014).**

Una sociedad limitada pacta con una entidad bancaria que esta última le va a ceder un crédito hipotecario del que es titular frente a un particular deudor hipotecario. ¿Cuál es la tributación de este negocio jurídico de cesión de crédito?

El negocio jurídico de cesión de crédito por parte de una entidad bancaria a una sociedad limitada queda sujeto a la modalidad de cuota gradual y a la modalidad de cuota fija del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados puesto que reúne todas las condiciones de sujeción a gravamen previstas en el artículo 31.2 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con la modalidad de cuota gradual de documentos notariales (más importante cuantitativamente) se cumplen todos los elementos del hecho imponible previstos en el artículo 31.2 Real Decreto legislativo 1/1993: reflejo del negocio jurídico en escritura pública, posibilidad de inscripción en el Registro de la Propiedad del negocio jurídico puesto que se modifica la identidad del acreedor hipotecario, el negocio tiene un objeto valuable como es el importe de la garantía hipotecaria y se trata de un negocio jurídico no sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La base imponible está constituida por la totalidad de la cantidad garantizada mediante el negocio real de hipoteca que comprende, además del principal, la suma de los importes previstos para intereses ordinarios, intereses de demora, costas y gastos de ejecución.

El tipo de gravamen es el que corresponde a la Comunidad Autónoma de situación del Registro en el que se ha de producir la inscripción. En el caso de Baleares se aplica el tipo del 1,2%.

Este es el criterio de la DGT en la consulta vinculante V1208-12, de 1 de junio.

Una persona física residente en el Reino Unido va a cobrar unas cantidades derivadas de sus derechos de autor sobre un libro que le va a pagar una editorial establecida en España. ¿Cómo tributan estas rentas?

Los pagos por derechos de autor efectuados por una sociedad residente en España a una persona física residente en el Reino Unido quedan sujetos a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (artículo 13.1.f) 3º 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).

Sin embargo, si la persona física residente en el Reino Unido puede demostrar la residencia en dicho Estado aportando un certificado de residencia fiscal en el Reino Unido se aplicará el contenido del artículo 12 “cánones” del Convenio hispano-británico para evitar la doble imposición sobre la renta de 14 de marzo de 2013. Esta disposición establece un sistema de imposición exclusiva en el Estado de residencia del receptor de la renta y la exclusión del derecho a someter a gravamen la renta por parte del Estado de la fuente, en este caso España.

Si no se puede aportar la prueba de la residencia fiscal en el Reino Unido, el pagador de la renta ha de aplicar una retención en la fuente del 24 por ciento sobre el importe bruto de los cánones satisfechos a través del modelo 216.

Impresiones a mitad de la campaña de renta 2014

Al ecuador de la campaña de presentación de autoliquidaciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2014 he podido observar una serie de características de la misma:

- **Las autoliquidaciones son, en general, más complejas que en otros años por la inclusión en mayor número de casos de rentas provenientes de arrendamientos y de rentas provenientes del exterior.**

Quizás por el hecho de que cada vez son más las personas que optan por el arrendamiento como fórmula para encontrar vivienda, quizás por el temor de los propietarios a la reacción de los órganos de inspección, quizás por la presencia de ventajas fiscales para arrendadores y arrendatarios, he detectado un mayor número de autoliquidaciones que incluyen entre las rentas declaradas las provenientes de alquileres de viviendas. Desde la perspectiva del IRPF ello supone añadir una dificultad mayor en el momento de elaborar las autoliquidaciones correspondientes puesto que se han de obtener datos como el importe de los ingresos y el importe de los gastos incurridos para generar el alquiler. Estos datos no aparecen reflejados en los documentos de datos fiscales. Además, en el caso de los gastos se ha de analizar cuáles provienen de supuestos de rehabilitación o sustitución de elementos cuya deducibilidad inicial está limitada por el importe de los ingresos generados por cada finca.

También son numerosas las declaraciones de IRPF que incluyen rentas provenientes del exterior (intereses, dividendos, ganancias de patrimonio, imputación de rentas derivadas de bienes inmuebles) ya sea de Andorra, de Suiza o de otros Estados. Aunque la Administración tributaria puede conocer a través del modelo 720 de la existencia de elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas en el exterior, lo cierto es que el importe y la naturaleza de las rentas provenientes del exterior son informaciones que únicamente puede aportar el cliente con la colaboración de la entidad financiera en la que tiene depositados sus activos. Aunque las entidades financieras han mejorado mucho en la forma de presentación de la información de carácter tributario es necesaria la inclusión directa de los datos por parte de los contribuyentes y de sus asesores.

- **Son más numerosas las cuotas diferenciales a ingresar así como las cuotas diferenciales con menor devolución que en años pasados.**

Este factor puede deberse al hecho de que las rentas señaladas con anterioridad no son objeto de retención en la fuente a cargo de los pagadores por lo que los pagos a cuenta previos a la autoliquidación son comparativamente menores que para el resto de las rentas.

Lógicamente, tampoco se puede descartar en el fenómeno de incremento de las cuotas el hecho de que la deducción por adquisición de vivienda habitual se encuentra en una situación de mantenimiento transitorio para las adquisiciones anteriores al 1 de enero de 2014 sin que resulte de aplicación para adquisiciones posteriores en el tiempo.

- **Exceso de retenciones sobre dividendos provenientes del exterior**

Algunos contribuyentes tienen depositados en bancos extranjeros paquetes de acciones de sociedades mercantiles cotizadas residentes en Francia, Alemania, Reino Unido, Estados Unidos o Suiza. Los dividendos derivados de dichas acciones son objeto de retención en la fuente por parte de las sociedades pagadoras y, **en numerosos casos, estos pagos han de soportar una retención a cuenta que puede llegar a ser muy elevada. Así, los dividendos procedentes de Suiza sufren una retención del 35%, del 32,5% en Francia o del 30% en Estados Unidos.**

El importe retenido no puede ser incluido por parte del contribuyente residente en España en la base de cálculo de la deducción por doble imposición internacional. El sujeto pasivo del IRPF español únicamente puede deducir el tipo máximo previsto en el Convenio de Doble Imposición celebrado entre España y el Estado de residencia de la sociedad pagadora de los dividendos que, en general, es el 15% (10% en el caso del Reino Unido).

Dada esta situación de exceso de tributación en el Estado de origen de los dividendos, los residentes en España tienen derecho a la devolución del exceso retenido a cargo no de España sino a cargo del Estado de residencia de la sociedad pagadora para lo que tendrá que aportar un certificado de residencia fiscal en España ante las Administraciones tributarias del Estado de la fuente.

Por desgracia, **no son muchos los contribuyentes residentes en España que van a exigir la devolución del exceso de dividendo dadas las dificultades que plantea el solicitar la devolución** (obtención del certificado de residencia fiscal en España, presentación de formularios oficiales de otros Estados, conocimiento de la forma de proceder al envío de forma que se acredite la fecha del envío).



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