

www.fiscalmania.es

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

[Entrada en vigor del nuevo Convenio de Doble Imposición entre España y el Reino Unido](#)

En el Boletín Oficial del Estado de 15 de mayo de 2014 se publicó el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 14 de marzo de 2013. Este texto entrará en vigor el día 12 de junio de 2014. Este nuevo texto viene a sustituir al anterior Convenio de 21 de octubre de 1975 (BOE de 18 de noviembre de 1975).

[Rentas inmobiliarias](#)

Se mantiene el criterio de eximir de tributación las rentas derivadas de bienes inmuebles explotados en multipropiedad cuando el disfrute de tales bienes no exceda de dos semanas por año natural.

[Rentas del capital mobiliario](#)

Una de las novedades más destacadas del Convenio de doble imposición es la del establecimiento de un sistema de imposición exclusivo en el Estado de residencia del receptor de intereses y cánones por el cual **el Estado de la fuente, de origen, de tales rentas renuncia a su capacidad de gravamen sobre las mismas**. En el Convenio de 1975 se había fijado un tipo máximo de tributación en el Estado de la fuente del 12 por ciento en el caso de los intereses y del 10 por ciento en el caso de los cánones.

Si bien las normas internas españolas ya habían introducido medidas destinadas a reducir la imposición en la fuente mediante la exención de los intereses satisfechos a personas o entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o de

los cánones en el caso de pagos entre empresas vinculadas, en el Derecho interno británico se aplicaban tipos de retención del 20 por ciento sobre intereses y cánones. Ello supone que la reducción convencional de los tipos del 12 y al 10 por ciento va a pasar a una exención en la fuente para los pagos desde el Reino Unido.

En el caso de los dividendos las reglas son más casuísticas. Concretamente, se ha establecido una regla general y una serie de reglas especiales. Las reglas especiales son las siguientes:

- a) Se establece **la regla de tributación compartida con el límite del 15 por ciento de su importe bruto en el Estado de la fuente** cuando los dividendos se paguen con cargo a rentas comprendidas las ganancias derivadas directa o indirectamente de bienes inmuebles mediante un instrumento de inversión que distribuya la mayor parte de sus rentas anualmente, y cuyas rentas procedentes de dichos bienes inmuebles estén exentas de imposición. Se trata de una norma pensada para los fondos de inversión inmobiliaria que adoptan la forma de REITS (*“Real Estate Investment Trusts”*).
- b) Se aplica la regla de **tributación exclusiva** en el Estado de residencia del receptor de la renta cuando sea una sociedad quien pague los dividendos y su beneficiario efectivo sea una sociedad residente del otro Estado contratante que controle, directa o indirectamente, al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.
- c) También se aplica la regla de **tributación exclusiva** en el Estado de residencia cuando el receptor de las rentas sea un plan de pensiones residente en el otro Estado contratante.
- d) En el resto de casos se emplea un **régimen de tributación compartida** con un límite de tributación en la fuente del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos.

Ha de destacarse que en la normativa interna británica está previsto que los dividendos satisfechos a no residentes quedan exentos de tributación en la fuente.

Ganancias y pérdidas de patrimonio

Se ha ampliado el catálogo de supuestos de tributación compartida de las ganancias de capital siguiendo la praxis convencional española. Así, la tributación sobre las ganancias de capital derivadas de **la transmisión de bienes inmuebles ya sea directa o de participaciones en los fondos propios de entidades que otorgan al propietario el disfrute de bienes inmuebles puede quedar sometida a gravamen en el Estado de situación del bien inmueble**. También se aplica la opción de **la tributación compartida cuando se produzca la enajenación de acciones**, distintas de aquellas que se negocien

considerable y regularmente en una Bolsa de Valores, participaciones o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles.

En el resto de casos, **la tributación será exclusiva en el Estado de residencia** del transmisor del bien o derecho que da lugar a la ganancia de patrimonio.

Limitación de beneficios contenidos en el Convenio

La aplicación del articulado del Convenio de doble imposición supone una reducción de la tributación en España por las rentas de fuente española que son percibidas por las personas o entidades residentes en el Reino Unido. Sin embargo, tales rentas no siempre son objeto de gravamen en el Reino Unido en sede de la persona que las recibe ya que en el Reino Unido se aplica el principio de “*remittance basis*” en el caso de las personas físicas con residencia pero sin domicilio en este país. La regla de la “*remittance basis*” es una regla en relación con la imputación temporal de ingresos por la cual se puede retrasar la imputación temporal de las rentas al período impositivo en el que las rentas efectivamente lleguen a una cuenta abierta en una entidad situada en Gran Bretaña o Irlanda del Norte. Si la renta se satisface pero no llega a una cuenta de Gran Bretaña o Irlanda del Norte, el residente británico no ha de incluirla en su base imponible.

A efectos de evitar esta doble ventaja (reducción en el Estado de la fuente y no tributación en el Estado de residencia) **el Convenio incluye una cláusula expresa en la que se condiciona la aplicación de las exenciones y reducciones de impuestos en la fuente a la existencia de efectiva tributación sobre dichas rentas en el Estado de residencia del receptor de las mismas.**

Métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional

En cuanto a los métodos seleccionados en el Convenio para evitar la doble imposición jurídica internacional por parte de España se sigue la política tradicional española sobre la materia.

En el caso de las rentas que no puedan quedar sujetas a tributación en España como estado de residencia porque así se ha previsto en el articulado del Convenio (ej. pensiones satisfechas a antiguos funcionarios que no son nacionales de España) **el importe de las rentas se incluirá en la base imponible a efectos de determinar el tipo medio de gravamen sobre el resto de las rentas que pueden quedar sometidas a tributación** (método de exención con progresividad).

En el caso de los dividendos provenientes de una entidad residente en el Reino Unido se aplicará **el método de imputación de impuestos subyacentes** (“*underlying tax credit*”) de forma que en la base imponible de la sociedad receptora de los dividendos

se incluirá no sólo el importe de los dividendos brutos percibidos sino también el importe de la cuota del Impuesto sobre Sociedades británico correspondiente a dichos dividendos. Una vez determinada la parte de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades español derivada de dichas rentas se permitirá la deducción del impuesto exigido sobre los dividendos y el importe de la cuota del Impuesto sobre Sociedades británico que corresponde a dichos dividendos. Esta deducción tiene por límite el importe máximo de la cuota tributaria por las rentas que previamente habían sido imputadas en la base imponible.

En el resto de supuestos se aplica como regla general **el método de imputación limitada**. Este método implica que se incluye en la base imponible el importe de la renta proveniente del exterior y se permite la deducción en la cuota del impuesto satisfecho en Gran Bretaña con el límite de la cuota española correspondiente a dicha renta de origen británico.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el caso de admitir la necesidad de cambio de vivienda habitual de la esposa también se ha de admitir el cambio de vivienda habitual del marido

El artículo 68.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la regla general por la cual se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituye su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Sin embargo, se entiende que se mantiene la condición de vivienda habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido ese plazo de tres años, se producen determinadas circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como la celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

En el supuesto analizado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 441/2014, de 11 de abril**, se había producido la adquisición de la vivienda por mitades el 26 de junio de 2005 y los propietarios contrajeron matrimonio el 25 de agosto de 2007. En dicha vivienda estuvieron residiendo hasta febrero de 2008 en que adquirieron una nueva. Dadas estas circunstancias se plantea la duda sobre la adquisición de la condición de vivienda habitual por parte de la vivienda adquirida el 26 de junio de 2005.

En el supuesto planteado la esposa había justificado la adquisición de una nueva vivienda habitual en base al fallecimiento de su padre y posterior enfermedad de su madre. **Esta explicación había sido admitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid mediante Resolución de 2 de agosto de 2011 para justificar la adquisición de la condición de vivienda habitual de la finca a efectos de la esposa.**

La Sala considera que **la admisión de la deducción respecto de la esposa se realizó en la estricta legalidad y tras la verificación de los elementos de hecho y antecedentes sobre la existencia de condiciones habilitantes para la duración de la ocupación por**

menos de tres años y, por ello, procede considerar de igual manera que la vivienda había adquirido la condición de vivienda habitual para el esposo.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La aplicación de la deducción por adquisición de vivienda ha de efectuarse en función del porcentaje de participación del contribuyente en la titularidad de la vivienda

En el supuesto planteado los dos cónyuges, en régimen de separación de bienes, adquieren el 12 de marzo de 1998 una vivienda por un determinado precio. La compra se efectúa con carácter privativo en proporción del 75 por ciento para el marido y del 25 por ciento para la mujer.

En la misma fecha ambos esposos suscribieron préstamo hipotecario para la adquisición de la vivienda. En la escritura de préstamo se hizo constar la entrega de la cantidad de préstamo a ambos esposos.

La Sala expone que **cuando se trata de una deducción por inversión la misma sólo se produce en el porcentaje que se adquiere de la vivienda**. Respecto del porcentaje que adquieren los otros titulares el contribuyente no realiza ni inversión alguna ni adquisición de esos porcentajes. Como consecuencia de ello, las cuestiones entre las partes resultan ajenas a la deducción pues las mismas únicamente afectan a la forma de financiación pero no a la inversión. **La inversión siempre lo será en relación con el porcentaje de titularidad que se ostenta, ni más ni menos.**

Esta opinión manifestada por **la Sentencia número 444/2014, de 11 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso 1254/2011)** es reiteración del criterio seguido en las Sentencias del mismo tribunal de **26 de noviembre de 2008 (recurso 1715/2006)** y de **18 de febrero de 2009 (recurso 80/2007)**.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el caso de construcción de una edificación mediante un sistema de comunidad de bienes no es necesaria la escritura de entrega de la vivienda para que se entienda producida la adquisición de la propiedad

Un contribuyente se incorporó a una comunidad de bienes que procedió a la adquisición de un solar destinado a la construcción de viviendas de protección pública. Para ello contrataron los servicios de una sociedad mercantil que actúa como gestora de la promoción que gestiona la constitución de la comunidad de propietarios para la construcción de un edificio de viviendas, plazas de garaje y trasteros en régimen de protección pública.

El contribuyente que se convirtió en comunero decide acogerse a la deducción por adquisición de vivienda habitual a título de construcción por el cual el contribuyente

satisface directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entrega cantidades a cuenta al promotor de aquéllas. En estos supuestos la legislación fiscal exige que la construcción de la vivienda finalice en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

En el supuesto planteado en **la Sentencia número 446/2014, de 11 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso número 1279/2011)** la Administración considera que no se ha respetado el plazo legal de cuatro años de duración de la construcción de la vivienda habitual puesto que la escritura de constitución en régimen de propiedad horizontal de la edificación es posterior al transcurso de los cuatro años desde el inicio de la construcción.

La Sala considera que **en el supuesto de construcción del edificio en régimen de comunidad de bienes en la que los comuneros adquieren el solar y encargan la construcción del edificio en régimen de protección pública no existe una adquisición de vivienda sino la materialización de una cuota previamente adquirida y sujeta a la escritura de constitución en régimen de propiedad horizontal del edificio cuya titularidad ya había sido adquirida con antelación mediante la adhesión a la comunidad.**

Por lo tanto, el final de la construcción y materialización del derecho sobre unas determinadas fincas se produce dentro del plazo previsto en la normativa legal de cuatro años desde el inicio de las obras de construcción.

[Ley General Tributaria](#)

En el caso de que transcurra el plazo de seis meses para llevar a cabo el procedimiento de verificación de datos sin que se haya notificado la liquidación pertinente se ha de declarar la caducidad del mismo y no serán válidas las notificaciones posteriores

En el supuesto planteado se inició un procedimiento de verificación de datos de los que se encuentran regulados en el artículo 131 y siguiente de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria mediante la notificación de un requerimiento efectuado por la Administración tributaria. De acuerdo con lo previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria dicho procedimiento ha de finalizar en el plazo de seis meses descontando de este plazo las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración.

En dicho supuesto el procedimiento no dio lugar a la notificación de la liquidación provisional en el plazo de seis meses tras practicar el descuento de los días por dilaciones no imputables a la Administración. Por ello, se ha de aplicar el artículo 133 de la Ley General Tributaria que enumera las formas posibles de finalización del procedimiento de verificación de datos.

Entre las formas posibles de finalización del procedimiento de verificación de datos se encuentra la caducidad prevista en la letra d) del artículo 133 por el cual una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado la liquidación provisional se genera la caducidad del expediente entendida como la no interrupción del plazo de prescripción. Esta es la situación que se ha producido en el supuesto analizado en **la Sentencia 88/2014, de 25 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de Burgos) en el recurso 170/2013.**

La consecuencia inmediata de la caducidad del expediente es la nulidad de la liquidación provisional notificada con posterioridad a que se hubiera producido la caducidad. Por supuesto, la Administración puede iniciar de nuevo un procedimiento de verificación de datos dentro del plazo de prescripción.

Una sociedad limitada francesa es titular de un apartamento de uso turístico en Barcelona. Al tratarse de apartamentos de uso turístico junto con el derecho de uso el precio incluye servicios accesorios de limpieza, mantenimiento...

Los clientes de esta sociedad limitada francesa que arriendan el apartamento son en su mayoría usuarios franceses. Se plantean dudas sobre la aplicación del IVA a estos arrendamientos.

Al tratarse el arrendamiento con servicios complementarios de una prestación de servicios vinculada con un bien inmueble situado en Barcelona, para la sociedad limitada francesa se trata de una prestación de servicios efectuada en el ámbito de aplicación territorial del IVA español. Por lo tanto, el arrendamiento es una operación sujeta al IVA español (artículo 70.Uno.1º Ley 37/1992).

Además, el hecho de que no se trate de un contrato de arrendamiento puro sino que incluye prestaciones accesorias de mantenimiento hace que se trate de una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA (artículo 20.Uno.23ºe' Ley 37/1992).

El tipo impositivo aplicable es el 10%, de acuerdo con el artículo 91.Uno.2.2º Ley 37/1992.

La sociedad francesa queda obligada a la repercusión del IVA español del 10%, a la emisión de las facturas correspondientes a cada uno de los sucesivos usuarios y a la presentación del modelo trimestral 303. En el momento de presentar la autoliquidación del IVA con el modelo 303 ha de incluir el IVA total devengado y deducir las cuotas de IVA soportadas para la prestación del servicio de arrendamiento con servicios complementarios.

Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (III)

Temas que no se han tratado

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay cuestiones que el Informe de la Comisión no ha desarrollado y creemos que han de ser objeto de cierta reflexión.

Una de estas cuestiones que nosotros consideramos estructurales en el IRPF por su trascendencia económica y como garantía de la efectividad del cumplimiento de las normas reguladoras de la imposición sobre la renta de las personas físicas así como por la presión fiscal indirecta que genera en los operadores económicos es la de los pagos y cuenta y, en especial, del sistema de retenciones sobre las rentas.

Como es conocido, **el sistema tributario español es uno de los sistemas tributarios (por no decir el que más) en el que más desarrollado está el sistema de anticipos del tributo y, en especial, de la práctica de retenciones e ingresos a cuenta por parte de los pagadores de rentas a los contribuyentes. Esta obligación pecuniaria se ha convertido en uno de los dos elementos fundamentales de la gestión de la obligación tributaria por el IRPF junto con la obligación de presentación de autoliquidación por el contribuyente.** No creemos que existan otros ordenamientos jurídico-tributarios en los cuales se haya establecido un número mayor de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Dentro del listado español de modalidades de retención a cuenta se incluyen las más extendidas a nivel internacional como son las que se exigen sobre las rentas del trabajo, los intereses y los dividendos pero también otras que son menos conocidas en la perspectiva internacional como pueden ser las retenciones sobre rendimientos de arrendamientos, de actividades profesionales y empresariales y de ganancias de patrimonio derivados de la transmisión de participaciones en fondos de inversión.

A pesar de la señalada importancia de la temática de retenciones, la extensión de esta obligación tributaria complementaria de la obligación tributaria principal genera una serie de cuestiones que no han producido el interés por parte de la Comisión.

El artículo 23.1 segundo párrafo de la Ley General Tributaria declara la autonomía de la obligación de efectuar retención o ingreso a cuenta respecto de la obligación tributaria

principal. En base al contenido de esta norma la Administración tributaria puede dirigirse al pagador que no retuvo para reclamarle el importe de la retención, los intereses de demora e imponer una sanción grave o muy grave aunque el contribuyente haya deducido en su autoliquidación únicamente la cantidad que efectivamente se le había retenido por lo que en su autoliquidación paga la cantidad restante de cuota tributaria. El potencial enriquecimiento injusto que tal situación podría crear se ha corregido por vía jurisprudencial a través de Sentencias del Tribunal Supremo como las de 27 de febrero de 2007 y de 16 de julio de 2008. La doctrina de las mismas ha sido seguida por las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 2008 y de 16 de abril de 2009, entre otras. De esta forma **si el contribuyente efectúa el pago de la cuota tributaria en el momento de presentar la autoliquidación sin descontar retenciones e ingresos a cuenta no practicados por el pagador, no se exigirá al pagador inicial de las rentas el ingreso de tales retenciones e ingresos a cuenta no practicados.**

Una evolución jurisprudencial tan importante debería dar lugar a una propuesta concreta de adaptación de la regulación a la misma por parte de la Comisión.

Otra de las medidas que debería haberse incluido en relación con el sistema de retenciones es la siguiente relativa a las rentas del trabajo. En el sistema actual corresponde al pagador determinar la cuota a retener y el tipo de retención que resulta aplicable. Ello conlleva la obligación de realizar nuevos cálculos en función de la evolución de la relación laboral existente y puede producir la aparición de errores. Sin embargo, está hoy vigente un sistema especial de cálculo de retenciones en el caso de personas no obligadas a presentar autoliquidación que perciban rentas en su etapa de jubilación de una pluralidad de pagadores (pensión de la Seguridad Social, pagos de fondos de pensiones o de mutualidades de previsión social). La característica definitoria de este sistema especial es la de que corresponde a la Administración tributaria la función de informar al pagador de las rentas del tipo de retención que se ha de aplicar sobre las rentas que satisface. **Un sistema de retenciones basado en la comunicación del tipo de retención aplicable por parte de la Administración a los pagadores con lo que representa de mayor seguridad jurídica para el pagador y para el contribuyente debería extenderse al mayor número posible de contribuyentes.** Sin embargo, nada dice sobre esta cuestión el Informe.

El tipo de retención fijo del 42 por ciento sobre los rendimientos derivados de la condición de administrador social o de miembro de un Consejo de Administración es, a todas luces, excesivo y debería sustituirse por la fijación de tipos de retención acordes con las cuantías efectivamente percibidas por razón del cargo ocupado, máxime si el tipo de retención sirve para cuantificar el pago a cuenta que se regulariza en más o en menos en el momento en el que el contribuyente presenta su autoliquidación. **Las dos soluciones que se pueden proponer es la de fijar un único tipo de retención mucho**

menor al 42 por ciento o la de la utilización de las reglas generales de cálculo del tipo de retención aplicables sobre las rentas del trabajo. Una cuestión como está también merecía la intervención de la Comisión que se ha abstenido de manifestarse sobre este tema.

Una situación similar se produce en relación con la aplicación de un tipo de retención del 21 por ciento sobre el importe bruto de las retribuciones percibidas por los profesionales con la única excepción de la aplicación del tipo del 9 por ciento en el primer año de actividad y en los dos siguientes. No es posible aplicar un tipo de retención tan elevado sobre el importe bruto de los ingresos ya que, en función del sector económico en el que se desarrolle la actividad profesional, se puede tratar de un tipo de retención muy elevado (si el beneficio se sitúa en la mitad del ingreso, ello supone la aplicación de un tipo fijo del 42 por ciento sobre los beneficios).

Se pueden arbitrar varias soluciones para esta cuestión entre las que destacan:

- a) La reducción del tipo de retención fijo aplicable del 21 por ciento al 15 por ciento.**
- b) El establecimiento de un escalado de tipos de retención en función de los rendimientos netos del ejercicio anterior.**
- c) Fijación de tipos de retención diferentes en función del sector de actividad en el que se desarrolla el trabajo del profesional partiendo del hecho de que los márgenes de beneficios no son los mismos en todos los sectores económicos.**

Ninguna de estas propuestas o similares son aportadas por los miembros de la Comisión en su Informe.

Sin duda, una conducta más activa de la Comisión en su Informe influiría en el contenido de la reforma fiscal en materia de retenciones e ingresos a cuenta que, actualmente, se está preparando en el seno del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.



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