

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

### Entrada en vigor del nuevo Convenio de Doble Imposición con Alemania

El día 30 de julio de 2012 fue publicado en el BOE el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio de 3 de febrero de 2011. Este Convenio entrará en vigor el día 18 de octubre de 2012 sustituyendo al Convenio de 5 de diciembre de 1966.

Lógicamente, este Convenio sigue la inspiración del Modelo de Convenio de la OCDE de 2010 aunque en el mismo se presta especial atención a las medidas destinadas a evitar la evasión fiscal introduciéndose numerosas reglas antievasivas.

### Ámbito subjetivo de aplicación

Como el resto de Convenios de Doble Imposición su ámbito subjetivo de aplicación está determinados por las personas o entidades que tengan la condición de residentes fiscales de acuerdo con los criterios del Derecho interno de cada uno de los Estados Contratantes.

Sin embargo, quedan **expresamente excluidos del ámbito subjetivo de aplicación del Convenio los contribuyentes españoles que hubieran optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de trabajadores desplazados previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una norma como la presente supone que quienes se acojan al régimen especial no podrán beneficiarse de las exenciones y tipos reducidos de origen convencional.

En sentido opuesto, cuando una institución de inversión colectiva no pueda considerarse residente las autoridades competentes de los dos Estados contratantes podrán adoptar de mutuo acuerdo los requisitos necesarios para optar a los beneficios del Convenio.

#### Reparto de la potestad tributaria:

El reparto de la potestad tributaria sobre las diferentes categorías de rentas se organiza con los mismos criterios que se han previsto en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Los beneficios procedentes de **actividades empresariales** únicamente pueden quedar sometidos a gravamen en el Estado en el que no es residente la entidad que realiza las actividades si la misma dispone de un establecimiento permanente en el Estado del que no es residente.

Por lo que respecta a **los dividendos**, se ha previsto convencionalmente un sistema de tributación compartida con tipos máximos de gravamen en la fuente. Así, **el tipo máximo de gravamen en la fuente será del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad distinta de una sociedad de personas (partnership) o una sociedad cotizada de inversión inmobiliaria (real estate investment company) que posea directamente, al menos, el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.**

**La regla general es aplicar el tipo del 15 por ciento del importe bruto de los dividendos.** Ha de señalarse que la normativa interna de ambos Estados hace inútil el contenido de esta regla en la mayoría de los supuestos ya que la misma prevé la aplicación de una exención de gravamen de los dividendos satisfechos a entidades residentes en otros Estados de la Unión Europea.

**En el caso de pagos por intereses y cánones se ha previsto la tributación exclusiva de los mismos en el Estado de residencia del receptor de los mismos.**

La única excepción es la prevista para los pagos que se deriven de derechos, comprendidos los de crédito, que permitan participar en los beneficios, incluida la renta procedente de las acciones o bonos de disfrute, la renta que obtenga un socio comanditario de su participación como tal, o de un préstamo cuyo tipo de interés esté vinculado al beneficio del prestatario o de bonos de participación en beneficios con la condición de que sean deducibles en la determinación de los beneficios del deudor de tal renta. Si se dan estos presupuestos, el Estado de origen de la renta puede someterla a gravamen con el límite máximo del 15 por ciento del importe bruto de dichas rentas.

La opción genérica por la tributación exclusiva de los intereses en el Estado de residencia del receptor de los mismos es una opción que está en línea

con la normativa interna de los dos Estados contratantes. **Sin embargo, la extensión de la tributación exclusiva en el Estado de residencia a los cánones supone una novedad en la práctica convencional española y una ampliación del contenido de la norma interna en la que sólo se prevé esta exención en la fuente en el caso de existencia de relación matriz-filial.**

Dadas las importantes relaciones económicas que tienen por objeto la transferencia de tecnología entre Alemania y España esta norma puede tener una importante trascendencia desde el punto de vista de la reducción recaudatoria en España.

En cuanto al sistema de reparto de la capacidad de gravamen sobre las **ganancias de patrimonio**, junto a **la regla general de tributación exclusiva en el Estado de residencia del transmitente de los bienes**, se hallan **supuestos en los que la tributación es compartida**. Los activos sobre los que recae esta potestad compartida son los que con más frecuencia en la práctica convencional española son objeto de tal sistema de reparto en cuando a la capacidad de gravamen. Así, la capacidad de gravamen concurrente entre el Estado de situación y el Estado de residencia del transmitente puede ejercerse sobre bienes inmuebles ya sea directa o indirectamente (acciones, participaciones o derechos similares cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el territorio de un Estado contratante; o que den derecho al disfrute de bienes

inmuebles situados en un Estado contratante).

La tributación es de carácter compartido en el caso de las ganancias derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, de una base fija de negocios, o de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional.

Una de las especialidades en relación con el reparto de la capacidad de gravamen sobre este tipo de rentas es la prevista respecto de las ganancias de patrimonio obtenidas por las personas físicas que hayan sido residentes en un Estado contratante durante 5 o más años y se conviertan en residentes del otro Estado contratante. Para estos supuestos se amplía la capacidad de gravamen del **Estado en el que se fue residente para someter a imposición las ganancias de patrimonio derivadas de acciones o participaciones en el capital de sociedades procedentes de los períodos en los que se produjo la residencia en el Estado en el que se fue residente**. Esta posibilidad de someter a gravamen las rentas queda limitada a los supuestos en los cuales se produzca la enajenación de las acciones o participaciones sociales (no se produce la tributación sobre la plusvalía tácita o potencial) y a los casos en los que tal enajenación se produzca en el plazo de 5 años desde la fecha en la que la persona hubiera cesado en su condición de residente del Estado del que se parte.

El sistema de reparto de las rentas derivadas de **pensiones** es objeto de un tratamiento especial dado el elevado número de pensionistas residentes en la actualidad en España que efectuaron inversiones en seguros en Alemania cuando fueron residentes en Alemania y se beneficiaron en su momento de los beneficios fiscales previstos en la legislación interna alemana para dichas inversiones.

Se establece un sistema de **imposición compartida sobre las siguientes rentas con una limitación del gravamen en el Estado de origen de las rentas:**

- Pagos efectuados de acuerdo con la legislación sobre seguros sociales de un Estado contratante.
- Pagos efectuados desde Alemania generados por razón de aportaciones a pensiones comprendidas en el significado dado por la Ley de Certificación de los Contratos de Pensiones y el párrafo segundo del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y aportaciones a pensiones relativas a los sistemas mencionados en el Capítulo I de la Parte 1 de la Ley para la Mejora de los Seguros de Pensiones Ocupacionales y estas aportaciones se hubieran efectuado durante un período superior a doce años.
- Pagos efectuados desde España generado por aportaciones realizadas que no hubieran sido

integradas en la renta sujeta a imposición en ese Estado (ej. aportaciones a planes de pensiones) o que fueran fiscalmente deducibles y se hubieran realizado durante más de doce años.

El sistema de limitación de la imposición compartida es el siguiente:

- a) Hasta el 31 de diciembre de 2014 la imposición será exclusiva en el Estado de residencia del receptor de la renta.
- b) Si el nacimiento del derecho al cobro se produce desde el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2029, el impuesto exigido en la fuente no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los pagos.
- c) Si el hecho determinante del derecho al cobro se produce a partir del 1 de enero de 2030, el impuesto exigido en la fuente no excederá del 10 por 100 del importe bruto de los pagos.

Para las otras rentas se aplicará el sistema de imposición exclusiva en el Estado de residencia del receptor de la renta.

### Medidas para evitar la doble imposición jurídica internacional

Siguiendo la práctica que se ha hecho habitual por parte de España la doble imposición internacional se evita en España a través del **sistema de imputación limitada** por lo que respecta a las rentas que pueden ser objeto de tributación en ambos Estados contratantes. Como especialidad, en el caso de los dividendos se permitirá la deducción del impuesto sobre la renta de sociedades residente en Alemania subyacente (*underlying tax credit*). Las rentas que no puedan ser objeto de gravamen en España darán lugar a la aplicación del método de exención con progresividad.

### Otras disposiciones

El Convenio contiene una disposición para garantizar el intercambio de información con transcendencia tributaria entre las Administraciones de los dos Estados contratantes.

Se ha previsto expresamente, incluso, un sistema de intercambio de información automático entre los dos países que tenga por objeto las pensiones satisfechas a residentes de cualquiera de ellos. La información intercambiada incluirá todos los datos necesarios para la identificación del beneficiario (por ejemplo: NIF, nombre, fecha de nacimiento, lugar de residencia), los importes pagados y el concepto o el nombre del sistema de pensiones respecto del que se pagan.

Se incluye, igualmente, una disposición relativa a la asistencia mutua en la recaudación de créditos tributarios.

## 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

#### **Són válidos los requerimientos de información genéricos al tener transcendencia tributaria**

Los órganos de inspección habían adquirido la práctica de solicitar a empresas vía requerimiento expreso listados completos de clientes que reunieran determinadas características comerciales a efectos de obtener información con transcendencia tributaria (ej. Importe de las compras o saldos que superaron una determinada cuantía en unos años considerados).

La Audiencia Nacional había negado la posibilidad de utilizar esta técnica para la realización de requerimientos de información con transcendencia tributaria.

Sin embargo, esta postura de la Audiencia Nacional ha quedado modificado como consecuencia de la publicación de **la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011** en la que se autoriza a los órganos de comprobación tributaria a efectuar requerimientos de información genéricos.

La nueva postura se basa en **la amplitud del concepto de información con transcendencia tributaria** que

corresponde a la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. **Y esa utilidad puede ser “directa” (cuando la información solicitada se refiere a hechos imposables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o “indirecta” (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imposables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas. de un procedimiento.**

Finalmente, se afirma que el carácter masivo, indiscriminado o genérico del requerimiento no lo hace incurrir en una prohibida falta de proporcionalidad, en tanto que correspondencia entre los medios empleados o exigidos y el fin propuesto.

## Impuesto sobre Sociedades

### **Para determinar si un bien inmueble es un inmovilizado o una existencia se ha de seguir el criterio marcado por el objeto social**

La cuestión que se plantea con frecuencia cuando se trata de comprobar la correcta aplicación de los beneficios fiscales derivados de la reinversión de las rentas generadas por la transmisión de bienes del inmovilizado de una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades es la de dilucidar si el activo transmitido ha de ser calificado como una existencia o como un componente del inmovilizado, en especial cuando se trata de un solar.

Siguiendo el contenido de **las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005 y de 23 de abril de 2009, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 601/2012, de 31 de mayo**, resuelve este problema utilizando el objeto social de la sociedad como criterio diferenciador.

Si el objeto social exclusivo consiste en la venta de inmuebles, nunca se podrá calificar de inmovilizado al bien vendido y se habrá de calificar siempre como existencias o activo material circulante. Si el objeto social exclusivo consiste en el arrendamiento de inmuebles, se habrá de calificar al bien inmueble de inmovilizado o activo material fijo al poder permanecer indefinidamente en el patrimonio por estar destinado al arrendamiento y nunca podrá calificarse como una existencia.

El hecho de que los bienes estén incluidos en el inmovilizado significa que tienen vocación de permanencia en el activo social. Sin embargo, esta vocación de permanencia no debe exigirse con una exigencia de permanencia. **No existe la prohibición, expresa o tácita, de que los elementos que forman parte del inmovilizado puedan ser enajenados por la empresa, ni antes, ni después de transcurrido un ejercicio económico.**

Si no fuera así, se haría imposible la aplicación a las sociedades inmobiliarias dedicadas al arrendamiento los beneficios fiscales por reinversión.

## IVA

La válida renuncia a la exención de IVA exige la declaración del adquirente de sujeto pasivo de IVA y de su derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado

El supuesto analizado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears número 548/2012, de 24 de julio, analiza la validez de una renuncia a la exención de IVA derivado de la realización de la segunda entrega de edificaciones por parte de un empresario individual.

Se recuerda que para dar validez a la renuncia es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA y que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

- b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.
- c) Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores.
- d) Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

**Se niega el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos para la válida renuncia a la exención ya que falta la manifestación del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y que actúa en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial y que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por esta adquisición.**



Voy a desplazarme a trabajar en el extranjero y he oído que existen unas ventajas fiscales si hago esto. ¿Cuáles son?

Para saber cuáles son las ventajas fiscales a las cuales puede acceder un trabajador desplazado al extranjero, lo primero que se ha de determinar es en qué país es residente a efectos fiscales esa persona física. Esto no es siempre sencillo, entre otras razones porque en España la residencia o no residencia se determinan en función de cada año natural, en otros Estados la posible residencia se determina en función del día de llegada a un país dentro del año natural.

En el caso de que una persona física tenga la condición de residente fiscal en España existen dos ventajas fiscales de las que se puede beneficiar si cumple las condiciones legalmente previstas para ello. Ha de destacarse que estas ventajas fiscales son incompatibles entre sí.

Una primera ventaja fiscal consiste en la exención de gravamen en el IRPF de los complementos por expatriación. Es decir que no tributa en España el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales,

antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinado en España. No hay límites cuantitativos respecto del importe de este complemento exento.

Otra ventaja fiscal es la consistente en la exención de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero. Esta exención exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- a) Los trabajos han de realizarse efectivamente en el extranjero.
- b) Los trabajos han de realizarse para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente en el extranjero. Es decir, que la actividad realizada por el empleado debe aportar una utilidad, un valor añadido, a la entidad que recibe tales servicios aunque sea otra la que los retribuya.
- c) En el territorio en el que se realicen los trabajos se ha de aplicar un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un

país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información.

En estos supuestos la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

### La interpretación correctiva de la norma por parte de la jurisprudencia

En su búsqueda de la efectividad de los principios de capacidad económica y de justicia algunas resoluciones judiciales, en especial, en el caso de sentencias provenientes de Tribunales Superiores de Justicia adoptan decisiones que, alcanzando un resultado justo, en el sentido de atender al equilibrio entre los legítimos derechos de crédito de la Administración tributaria y de las garantías de los obligados tributarios, no se ajustan a las disposiciones de Derecho positivo.

La aplicación corregida del contenido de las normas legales puede efectuarse tanto en **la fase de interpretación de la norma aplicable al supuesto de hecho objeto del conflicto jurídico (yendo más allá de lo que pudiera considerarse una interpretación amplia de las palabras empleadas por el legislador a favor del contribuyente) como en la fase de aplicación de los términos jurídicos al supuesto de hecho analizado.**

En **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) número 329/2012 de 2 de julio de 2012** se analiza la posibilidad de dejar la vivienda habitual con

anterioridad al plazo mínimo legalmente previsto de tres años continuados. La normativa sobre la materia admite la posibilidad de no completar el plazo anterior cuando concurren circunstancias diferentes del fallecimiento del contribuyente que “necesariamente exijan el cambio de domicilio”. La interpretación literal de la excepción exige que se produzcan circunstancias tales como el traslado laboral, celebración de matrimonio, separación matrimonial, obtención del primer empleo, cambio de empleo u otras análogas y que la concurrencia de tales circunstancias exija necesariamente el cambio de domicilio del contribuyente.

En la sentencia citada la Sala estima la existencia de un caso de necesidad en el supuesto objeto de enjuiciamiento en el que se produce un traslado laboral de cada uno los cónyuges y, además, se produce el nacimiento de un hijo y la búsqueda de ayuda familiar para atenderlo. **El concepto jurídico indeterminado de necesidad aplicado al supuesto de hecho analizado abre la puerta a admitir la posibilidad de traslado de vivienda con anterioridad al final del plazo de tres años sin que tal vivienda pierda la condición de vivienda habitual.**

También en relación con la determinación del lugar en el que está ubicada la vivienda habitual, se ha de destacar **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears número 513/2012, de 4 de julio de 2012**. En esta sentencia, a pesar que el artículo 48 LGT establece que el domicilio fiscal de las personas físicas coincide con el lugar donde tengan su residencia habitual, **se admite la posibilidad de que la vivienda habitual a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el IRPF sea diferente del domicilio fiscal**. Ello supone, a nuestro juicio, una contradicción con la definición misma del domicilio fiscal. O dicho de otra manera, el considerado como domicilio fiscal no es tal si no coincide con la vivienda habitual.

Con respecto a la deducibilidad de los gastos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 489/2012, de 16 de julio**, opta por dar una interpretación extensiva de la norma de la deducibilidad de los gastos. Concretamente, en aquellos supuestos en los que un bien inmueble sólo haya estado arrendado una parte de un año natural, la interpretación tradicional había sido la de admitir únicamente la deducción de los gastos incurridos durante el tiempo en el que la finca generó ingresos. Sin embargo, en la Sentencia citada se aclara que **es posible la deducción de los gastos incurridos si se puede acreditar la práctica de gestiones por parte del arrendador que exterioricen la**

**voluntad de cederlo en arrendamiento, como podría ser con anuncios de alquiler, o por gestiones a través de agencias inmobiliarias, etc...**

En relación con el instituto de la prescripción se ha producido una interpretación de la regla de inicio del cómputo de la prescripción que puede resultar de gran interés para los obligados tributarios en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 603/2012, de 1 de junio de 2012**. Esta sentencia ha de decidir sobre un supuesto en el que se produjo un acto de regularización de la situación tributaria de una sociedad en relación con la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta respecto del IRPF de sus socios al recibir préstamos de los mismos por los que no se satisfacían intereses. En julio de 2001 la Resolución del TEAR declaró la obligación de practicar ingreso a cuenta por parte de la sociedad respecto de las rentas presuntas derivadas de operaciones vinculadas y reconoció el derecho a la realización del ajuste bilateral en el sentido de un mayor gasto por intereses por parte de la sociedad correspondiente a los ejercicios 1992 a 1996. La Administración y el TEAR declararon prescrito el derecho a la solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos respecto al Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios presentada por la sociedad.

Por el contrario, la Sala reconoce el derecho a la solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos al

considerar que **el dies a quo, el día a partir del cual se inicia el cómputo del plazo de prescripción, no es el del momento en el que se produjo el ingreso indebido (art.67.1 LGT) sino desde el momento en el que pudiera ejercitarse la acción (criterio de Derecho Civil, art.1969 Cc) y sitúa este inicio desde la notificación de la Resolución del TEAR de Cataluña de julio de 2001 que reconoce el derecho a la realización de ajustes bilaterales.**

Ha de destacarse que en la Sentencia no se cita ninguna norma jurídico-tributaria relativa a la prescripción ni siquiera se hace mención al artículo 67.1 LGT que hace referencia al inicio del cómputo de la prescripción en el momento en el que el órgano específicamente previsto para dirimir el tributo aplicable decida sobre cuál es el tributo exigible respecto de una determinada operación y que podría suponer una norma a la que recurrir por analogía.

Otra actuación jurisprudencial que beneficia al obligado tributario yendo más allá de lo permitido por el ordenamiento jurídico está relacionada con los aspectos procedimentales. En **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, número 548/2012, de 24 de julio**, se ha de analizar un supuesto en el que se presentó recurso de reposición de forma extemporánea por parte del obligado tributario que fue contestado en cuanto al fondo por el órgano de la Administración autonómica. En fase de reclamación económico-administrativa

se declaró por el TEAR la extemporaneidad del recurso de reposición. **La Sala niega la validez de la declaración de extemporaneidad del recurso por parte del TEAR ya que no consta que procediera a dar traslado de este motivo de rechazo a la parte para que pudiera formular alegaciones. Se produjo un acto propio del órgano administrativo que valoró el fondo de la cuestión objeto del recurso de reposición extemporáneo y por ello ha perdido la posibilidad de alegar esta cuestión y obliga a entrar en el fondo de la cuestión planteada.**



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho  
Financiero y Tributario de la  
Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)