

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



José Manuel Almudí Cid

Luis Manuel Alonso González

María José Fernández Pavés y

Antonia Jabalera Rodríguez

César García Novoa



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Despacho Profesional

Logic Win Global | Soluciones de Gestión para el profesional

Logic Win Global es la colección de soluciones de software que cubre todas las necesidades de un Despacho Profesional como el tuyo

- Área Laboral
- Área Contable y Financiera
- Área Fiscal
- Área de Gestión
- Área de Comunicaciones

» 902 200 246 | www.sagelogiccontrol.com



Pasión por el software

División
Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario¹**

■ **José Manuel Almudí Cid**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense de Madrid

Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Introducción y delimitación del objeto de estudio.

- 1.1 El concepto de turismo residencial;
- 1.2 El turista residencial como obligado tributario;
- 1.2 El no residente fiscal y su identificación con el turista residencial a los efectos del presente trabajo

2. Efectos fiscales de la inversión inmobiliaria en territorio español para el turista residencial en el ámbito de la fiscalidad directa.

- 2.1 Tributación estatal
- 2.2 Tributación autonómica

3. Conclusiones.

4. Bibliografía.

¹El presente trabajo está basado en el informe recabado al autor por la asociación LIVE IN SPAIN, dedicada a la promoción del turismo residencial en España, cuyo contenido fue hecho público en Madrid el 23 de mayo de 2007.

I. Introducción y delimitación del objeto de estudio

I.1. El concepto de turismo residencial

En las tres últimas décadas cientos de miles de personas han elegido las costas españolas no sólo como destino vacacional, sino como una de las zonas preferidas de adquisición de segunda vivienda (vivienda vacacional). De este modo, el turismo, al tiempo que representa un elemento clave para el sector servicios español, ha venido conformando una demanda estable y sólida para el sector inmobiliario y de la construcción (ENCISO DE YZAGUIRRE 2006). Buena prueba de ello lo constituye el hecho de que, de los más de cincuenta y tres millones de turistas que acudieron a nuestro país en el año dos mil cuatro, aproximadamente un treinta y cinco por ciento utilizó un tipo de alojamiento diferente al hotelero, en el que la vivienda, propia o ajena, supuso un ochenta por ciento (GARCÍA ANDREU 2005).

Según advierten MAZÓN y ALEDO (2005), las razones de selección de España como destino preferente para los ciudadanos europeos son sobradamente conocidas: el clima, la salud, la cercanía, la excelente conexión con los principales centros emisores, así como la enorme oferta que se ha generado de este tipo de residencias, son los principales factores que explican el recurrente éxito de nuestro país como destino turístico.

No obstante, para poder comprender el fenómeno del turismo residencial, a los citados factores debe añadirse el mayor poder adquisitivo que tradicionalmente han venido demostrando los turistas extranjeros en relación con la media de los ciudadanos españoles, circunstancia que se ha visto alterada en los últimos años como consecuencia del vertiginoso aumento que ha experimentado el precio de la vivienda en nuestro país, del indiscutible progreso económico vivido en determinadas regiones españolas desde nuestra incorporación a la Unión Europea y del acceso al mercado de los préstamos hipotecarios de un cada vez mayor número de personas.

La expresión “turismo residencial”, utilizada por primera vez por JURDAO ARRONES (1979), se utiliza comúnmente en la actualidad para hacer referencia al fenómeno en el que la visita a la costa española culmina con la adquisición por el turista de un bien inmueble que será destinado a cubrir sus necesidades futuras de alojamiento durante la visita a nuestro país.

En este sentido, el turismo residencial ha sido definido por MAZÓN y ALEDO (1996) como aquella «actividad económica que se dedica a la urbanización, construcción y venta de viviendas turísticas residenciales que conforman el sector extra-hoteler, formado, a su vez, por el conjunto de viviendas, generalmente de propiedad individual, que son ofrecidas al mercado, casi siempre fuera de canales oficiales y que están situadas, en su gran mayoría, en la zona litoral».

A juicio de MATEU LLADÓ (2003), existiría una incoherencia en la terminología empleada para hacer referencia al fenómeno que nos ocupa, dado que los términos “turista” y

“residencia” se configuran de forma contrapuesta. No obstante, interesa precisar que el adjetivo residencial se utiliza en este caso para hacer alusión al elemento distintivo del turista-inversor, que no es otro, según se han dicho, que la adquisición de una vivienda o una residencia no habitual en territorio español.

Este aspecto se pone netamente de manifiesto en la definición acuñada por MILLARES PLATALAMOR (2004), para quien el turista-residente será «aquel individuo que, desplazándose a un territorio que no es el de origen, se establece de manera temporal o semi-temporal. Su desplazamiento no responde a una necesidad de emigración por razones económicas, políticas y/o religiosas, sino en busca de una mejor calidad de vida o un cambio de rutina, en el sentido que proporciona el turismo. Pese a no vivir todo el año en la zona destino, ha comprado una casa, o la ha alquilado, a menudo pensando en el beneficio económico que puede sacar a largo plazo».

De acuerdo con el citado planteamiento, el turismo residencial podría tener como protagonista tanto a personas físicas establecidas en España como a sujetos residentes en el extranjero que han decidido combinar el desplazamiento al litoral español con la adquisición de bienes inmuebles, pero que no fijan, al menos en un principio, su residencia habitual en España. Este es el planteamiento que seguiremos en el presente trabajo para poner de manifiesto las barreras u obstáculos fiscales que, contraviniendo el Derecho comunitario originario, todavía se ciernen sobre el turismo residencial.

No obstante, antes de iniciar el estudio de la vertiente tributaria del turismo residencial, debe advertirse que no existe plena unanimidad a la hora de identificar este fenómeno, toda vez que, para algunos autores, como MONREAL (2001), cabría incluir dentro de la citada modalidad turística también aquella que utiliza como alojamiento viviendas de carácter privado, ya sean éstas propias, de amigos o parientes.

Para otros, como JURDAO ARRONES y SÁNCHEZ ELENA (1990), el turismo residencial englobaría igualmente la situación de aquellos jubilados procedentes de otros países, normalmente del norte de Europa, que se desplazan a nuestro país definitivamente para disfrutar durante su retiro del clima, de los servicios y de la mayor capacidad adquisitiva que la pensión abonada por su Estado de origen determinará en nuestro país.

Con todo, este último planteamiento debe ser objeto de matización, pues, tal y como apunta GARCÍA ANDREU (2005), la situación de los jubilados que se trasladan definitivamente, o durante la mayor parte del año, a nuestro país, difícilmente puede asimilarse al turismo y, por ende, al turismo residencial. El citado autor advierte que, para que se verifique la condición de turista, resultará preciso que el sujeto recorra, al menos, una distancia mínima para llegar a su destino vacacional, así como se produzca una ausencia relevante del lugar que constituya su residencia habitual, requisitos que no se cumplen en el supuesto de los jubilados extranjeros que se desplazan a nuestro país durante la mayor parte del año.

Dado que los conceptos de vivienda habitual y vacacional se configuran de forma contrapuesta, difícilmente cabrá otorgar la condición de turista al jubilado extranjero que traslada su residencia a territorio español de forma mayoritaria o permanente durante el año. Este planteamiento resulta plenamente acorde con los postulados de la Organización Mundial del Turismo, que reconocen la existencia de una segunda vivienda (o de una vivienda vacacional) cuando la estancia en la misma no supera los seis meses (MILLARES PLATAMOR 2004).

Resta señalar que el turismo residencial ha tenido un papel protagonista en el desarrollo vivido por la economía española, concretamente del sector inmobiliario, en los últimos años, por lo que resultará especialmente interesante determinar qué medidas fiscales pueden condicionar negativamente la inversión inmobiliaria de los no residentes en nuestro país. En este sentido, ENCISO DE YZAGUIRRE (2006) ha destacado que «nadie duda de la importancia del sector inmobiliario en España, ya que junto con el de la construcción residencial efectúa una aportación al Producto Interior Bruto, que dependiendo de los indicadores utilizados, oscila entre el doce y el quince por ciento y ha aportado aproximadamente el quince por ciento de los nuevos empleos generados en España en los últimos años, cifra que, según el informe de Asesores Financieros Internacionales, se aproximó a los quinientos setenta mil nuevos empleos en el periodo 1997-2003».

1.2. El turista residencial como obligado tributario

En el apartado precedente hemos tratado de poner de manifiesto los diferentes conceptos de turismo residencial que se han venido manejado por los autores que se han ocupado de analizar esta cuestión desde diferentes perspectivas (económica, sociológica, etc.). Desde un punto de vista jurídico-tributario, cabría diferenciar entre aquellos turistas residenciales que tienen la condición de residentes fiscales en territorio español (con independencia de su nacionalidad), pero que adquieren su segunda vivienda en otro lugar del territorio nacional, y aquellos turistas residenciales que, si bien cuentan con una vivienda vacacional en territorio español, son residentes a efectos fiscales en otros Estados.

El concepto de residencia fiscal tendrá una influencia decisiva de cara a determinar la tributación aplicable al turista residencial por la realización de determinados presupuestos de hecho, necesariamente indicativos de capacidad económica, que lleva aparejada su condición. Dicho en otros términos, el hecho de que el turista adquiera y mantenga la titularidad de una o varias viviendas vacacionales en nuestro país determinará que incurra en la realización de determinados hechos imposables que darán lugar al nacimiento de diversas obligaciones tributarias, tanto de índole material como formal, pero que podrán diferir en función de que el turista residencial tenga su residencia fiscal en España o en otro país.

Como fácilmente puede apreciarse, el presupuesto de hecho al que nos hemos referido hasta el momento no será el único que podrá dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias que afecten al turista residencial, habida cuenta de que la transmisión de la titula-

ridad de la vivienda vacacional, o la explotación esporádica de la misma, pueden llegar a generar nuevas cargas fiscales.

La adquisición, titularidad, explotación y transmisión de la vivienda vacacional por el turista residencial constituyen, según se ha dicho, el presupuesto de hecho de un amplio elenco de tributos cuyo análisis exhaustivo excede de los objetivos del presente trabajo. Los tributos que podrán devengarse como consecuencia de la adquisición o la pérdida de la condición de turista residencial podrán tener tanto naturaleza directa (v. gr.: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) como indirecta (v. gr.: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Asimismo, conviene advertir que dichos tributos podrán tener como sujeto activo bien al Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria), o bien a las Comunidades Autónomas o a la Corporaciones locales.

No obstante, en las páginas que siguen nos limitaremos a poner de manifiesto los obstáculos fiscales que, a nuestro juicio, se plantean en el ámbito de la tributación directa española cuando el llamado turista residencial es residente fiscal en otro Estado, confrontando dicha situación en todo momento con los mandatos derivados del ordenamiento comunitario originario.

Este planteamiento tiene especial interés para aquellos sujetos que posean la condición de residentes fiscales en alguno de los restantes veintiséis países miembros de la Unión Europea, así como en aquellos países pertenecientes al denominado Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega), a los que también les resultan extensibles los efectos derivados de las libertades fundamentales comunitarias en la medida que exista un efectivo intercambio de información de naturaleza tributaria.

Obviamente, en el supuesto de que se llegase a la conclusión de que la normativa tributaria española que afecta al turismo residencial resulta contraria al Derecho comunitario, cualquiera de los contribuyentes que residan en alguno de los referidos Estados podrán invocar sus efectos directamente ante la Administración o, en su caso, ante los Tribunales españoles, al objeto de, o bien oponerse a una liquidación administrativa, o bien al efecto de solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por aquellos tributos no prescritos.

1.3. El no residente fiscal y su identificación con el turista residencial a efectos del presente estudio

Tal y como avanzábamos en el anterior apartado, en el presente estudio partiremos de la equiparación del turista residencial con el no residente fiscal. Somos conscientes de que, a la luz de las definiciones expuestas en el primer apartado, dicha identificación puede no responder completamente a la realidad, dado que el fenómeno del turismo residencial se nutre también de sujetos que tienen la consideración de residentes fiscales en territorio español.

No obstante, según se ha dicho, a través de esta investigación no pretendemos llevar a cabo un análisis exhaustivo de la totalidad de los tributos que podrán afectar al turista residencial, trabajo que ha sido abordado previamente por autores como GARCÍA CALVENTE (2007), sino únicamente poner de relieve los problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario que, en nuestra opinión, se suscitan en la tributación directa actualmente exigible en España a aquellos sujetos no residentes que deciden convertirse en turistas residenciales a través de la adquisición de una vivienda vacacional situada en territorio español.

2. Efectos fiscales de la inversión inmobiliaria en territorio español para las personas físicas no residentes

2.1. Tributación estatal

2.1.1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

2.1.1.1. Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) es un tributo directo de carácter analítico que grava los rendimientos obtenidos en España por las personas físicas y jurídicas que son consideradas residentes fiscales en otros Estados, solapándose sus efectos habitualmente con los impuestos exigidos por el Estado de residencia del percceptor de los rendimientos. No obstante, su aplicación está condicionada por la existencia de los denominados convenios para evitar la doble imposición, que prevalecen sobre el ordenamiento interno siempre que la norma internacional aplicable implique una menor carga tributaria para el contribuyente.

A la citada limitación debemos unir las restricciones derivadas de la aplicación del ordenamiento comunitario, que condicionan la potestad tributaria de los Estados miembros. En la última década, el Tribunal de Luxemburgo, a través de una cada vez más extensa actividad jurisprudencial en el ámbito de la fiscalidad directa, ha venido acotando, de forma ciertamente relevante, la potestad tributaria del Estado de la fuente en aplicación de las libertades fundamentales comunitarias.

Tanto la determinación de la base imponible como la fijación de los distintos tipos de gravamen previstos por este tributo se supeditan por el legislador español a que el contribuyente no residente cuente, o no, con un establecimiento permanente situado en territorio español. De este modo, una mayor presencia física o de medios materiales en España determinará que la tributación del no residente se asimile a la de una persona jurídica residente. No obstante, en el supuesto de que la obtención de renta en territorio español se produzca sin mediación de la citada estructura empresarial (como sucederá en el caso del turista residencial), pueden plantearse importantes diferencias respecto a la fiscalidad prevista para los sujetos residentes, no siempre acordes con el ordenamiento comunitario, que procederemos a exponer en los siguientes apartados.

2.1.1.2. Transmisión de la titularidad de los inmuebles pertenecientes al turista residencial

2.1.1.2.1 La transmisión por el turista residencial de su vivienda vacacional: la reciente adecuación del ordenamiento interno al Derecho Comunitario del tipo de gravamen aplicable a los no residentes y la posibilidad de obtener la devolución del Estado español de los ingresos indebidos satisfechos en los últimos cuatro ejercicios

Hasta la entrada en vigor, el pasado 1 de enero de 2007, de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Patrimonio, el ordenamiento tributario español contemplaba una importante diferencia en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por sujetos residentes y no residentes.

Mientras que la transmisión de un inmueble por una persona física residente, cuando la antigüedad superaba al año, daba lugar, bajo la anterior normativa del IRPF, a que se aplicase al beneficio obtenido un tipo de gravamen del quince por ciento, si el transmitente era un sujeto no residente en España, la plusvalía inmobiliaria resultaba gravada al treinta y cinco por ciento.

Esta diferencia de tributación tan acusada, que obedecía a la equiparación de la situación de los contribuyentes no residentes con la de las personas jurídicas residentes, dio lugar a que, el 14 de julio de 2005, la Comisión europea iniciase un procedimiento de infracción frente a España, al amparo de lo previsto en el artículo 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, al considerar que el diferente trato fiscal otorgado a las dos categorías de contribuyentes (residentes y no residentes), en la medida en que generaba una carga fiscal superior para las personas físicas no residentes que se encontraban en situaciones objetivamente similares a las de los residentes, constituía una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado (FALCON Y TELLA 2006).

A juicio de la Comisión, la normativa contenida en el IRNR, que afectaba, según se ha dicho, a aquellos sujetos que transmitían sus propiedades inmobiliarias en España sin mediación de establecimiento permanente, resultaba contraria al Derecho comunitario originario y, en concreto, a la libre circulación de capitales prevista en los artículos 56 a 60 del Tratado de Roma.

El inicio del referido procedimiento de infracción frente a España dio lugar, según hemos señalado, a la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, al objeto de equiparar la tributación de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en España por las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (entre los que se incluyen tanto las personas físicas como las personas jurídicas no residentes), de manera que, a partir del uno de enero de 2007, las plusvalías inmobiliarias obtenidas por no residentes resultarán gravadas en nuestro país al tipo proporcional del dieciocho por ciento.

A través de la referida modificación legislativa se eliminan los problemas denunciados por la Comisión relativos a la compatibilidad con el Derecho comunitario de la tributación de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en nuestro país por personas físicas no residentes, al suprimirse toda distinción entre el tipo de gravamen aplicable a aquellos contribuyentes y el que resulta exigible a los sujetos residentes, lo que, en buena lógica, motivó que la Comisión archivase el procedimiento de infracción iniciado frente al Estado español. Es más, tras la modificación operada por la Ley 35/2006, el tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por personas jurídicas no residentes resulta más ventajoso que el aplicable por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, lo que, sin lugar a dudas, generará nuevos esquemas de planificación fiscal internacional.

No obstante, al objeto de valorar el acierto del legislador español al acometer el citado cambio normativo, debemos tener presente que el Tribunal de Luxemburgo ha venido admitiendo las diferencias que puedan establecerse por los Estados miembros en la tributación aplicable a los sujetos residentes y no residentes, considerándose únicamente contrarias al Derecho comunitario aquellas discriminaciones que puedan producirse en situaciones objetivamente similares.

El planteamiento de la Comisión que da lugar a la modificación de la tributación soportada por los sujetos no residentes en España arranca de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el caso *Arnoud Gerritse* (C-234/01), de 12 de junio de 2003, en la que el Tribunal, reconociendo la aplicabilidad de la libertad de establecimiento al supuesto planteado, dinamitó uno de los principios más sólidos de la fiscalidad internacional, como es la posibilidad de que el Estado de la fuente establezca una retención, que normalmente coincide con el importe del impuesto aplicable al no residente, que le resultará aplicable con independencia del volumen o de la cuantía de los rendimientos obtenidos en aquel Estado.

En el referido pronunciamiento, el Tribunal, recapitulando su doctrina anterior; señaló que, «en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar; es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual» (apartado 43).

Asimismo, se afirma por el Tribunal en la citada sentencia, que, «el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar» (apartado 44).

Si tomamos en consideración la doctrina citada hasta el momento, cabría considerar que, en principio, la tributación soportada por los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que transmiten sus propiedades inmobiliarias situadas en España podría diferir de la que resulta aplicable a los contribuyentes que residen en territorio español.

Ahora bien, la sentencia *Gerritse* constituye, como hemos advertido, un importante punto de inflexión en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, toda vez que implica reconocer la aplicación de las libertades fundamentales comunitarias al objeto de evitar discriminaciones a sujetos que no obtienen la mayor parte de su renta en el país de la fuente (GARCÍA CARRETERO 2007).

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declaró que, en el supuesto planteado, en el que los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente resultaban igualmente gravados en el Estado de la residencia, «los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado» (apartado 53).

En la sentencia que nos ocupa, el Tribunal consideró que la normativa alemana que afectaba a los no residentes que obtenían rendimientos derivados de actividades artísticas en su territorio contravenía el Derecho comunitario como consecuencia de que el tipo de gravamen soportado por aquéllos (veinticinco por ciento) podía resultar superior al derivado de aplicar el tipo de gravamen progresivo previsto en el Estado de residencia fiscal.

El citado planteamiento se reitera por el Tribunal en la Sentencia *Margareta Bouanich* (C-265/04), de 10 de enero de 2006, en la que el Tribunal obliga a tomar en consideración tanto el tipo de gravamen como la base imponible aplicable al no residente por el convenio de doble imposición entre Suecia y Francia al objeto de determinar si el tratamiento aplicable a los no residentes resulta desventajoso en relación con el previsto para los contribuyentes residentes.

A la vista de la citada jurisprudencia, se tornan evidentes los riesgos de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario que se cernían sobre la normativa derogada, sobre todo si tenemos en cuenta que, hasta el pasado 1 de enero de 2007, mientras que a las personas físicas residentes que transmitían un inmueble de su propiedad les resultaba aplicable un tipo de gravamen del quince por ciento, los sujetos no residentes soportaban un tipo de gravamen que se elevaba hasta el treinta y cinco por ciento.

Desde esta perspectiva, los efectos del referido incumplimiento no se ceñirían exclusivamente a la tributación soportada por los turistas residenciales, esto es, a aquellas personas físicas que han adquirido inmuebles situados en territorio español. La incompatibilidad con el Derecho comunitario se confirmaría también en aquellos supuestos en los que el inmueble o los inmuebles situados en nuestro país se hubiesen adquirido por el turista residencial a través de una sociedad no residente que reuniese las características para ser considerada sociedad patrimonial.

El régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, que ha sido recientemente derogado por la Ley 35/2006, permitía que determinadas entidades mercantiles, que eran consideradas formalmente sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinasen tanto la base imponible como el tipo de gravamen aplicable a las ganancias patrimoniales tomando como referencia el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo, las plusvalías derivadas de la transmisión de bienes inmuebles que contasen con un periodo de generación superior a un año tributarían del mismo modo que si las hubiese obtenido directamente una persona física residente en España.

Es por ello que el tratamiento fiscal aplicable a las sociedades patrimoniales plantea igualmente problemas desde la óptica del Derecho comunitario al ponerlo en relación con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, puesto que, como hemos avanzado, a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por personas jurídicas no residentes les resultaba de aplicación, con anterioridad a la aprobación de la Ley 35/2006, un tipo de gravamen del treinta y cinco por ciento, mientras que las obtenidas por una sociedad patrimonial residente disfrutaría de un tipo de gravamen del quince por ciento.

Ahora bien, las conclusiones a las que hemos llegado hasta el momento, que, como tendremos ocasión de señalar más adelante, permitirán a los turistas residenciales recuperar una parte importante de la tributación soportada al transmitir los inmuebles de su propiedad, no resultan del todo convincentes si nos atenemos a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

En efecto, en los últimos años es posible apreciar cómo el Tribunal de Luxemburgo, a la hora de valorar si se produce una restricción de injustificada de las libertades fundamentales, ha dejado de prestar atención en exclusiva a la tributación exigida bien por el Estado de la fuente o bien por el Estado de la residencia (*per-country approach*), para pasar a tomar en consideración el efecto conjunto que para el contribuyente se deriva de la aplicación cumulativa de la tributación prevista por ambos Estados (*overall approach*).

En este sentido, según advierte WEBER (2006), es posible constatar una contradicción en la jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia a la hora de determinar los límites a la aplicación de las libertades comunitarias. Mientras que, en algunos supuestos, el Tribunal se ocupa de analizar exclusivamente los efectos derivados de la tributación exigida por el Estado de la fuente, en otras ocasiones, como en el reciente caso *Denkavit*, de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05), el Tribunal toma en consideración los efectos de la tributación soportada en ambos Estados para verificar si la discriminación del Estado de la fuente tiene realmente consecuencias para el contribuyente no residente. A través del segundo planteamiento, se pretende determinar si, existiendo una discriminación en el Estado de la fuente que afecta a los contribuyentes no residentes, ésta incide en la tributación finalmente soportada por aquéllos.

En la sentencia *Denkavit*, analizando la tributación francesa aplicable a la distribución de dividendos internacionales, el Tribunal reconoce que, si los rendimientos obtenidos por el no residente se encuentran exentos de tributación en su Estado de residencia, la diferen-

cia de gravamen existente en el país de la fuente, que penaliza a los no residentes, constituirá un claro desincentivo para aquél a la hora de invertir en otro Estado miembro.

El mismo resultado podría producirse, a nuestro juicio, cuando el mecanismo previsto para corregir la doble imposición no es la exención sino la deducción del impuesto efectivamente soportado en el extranjero. Obsérvese que, en aquellos supuestos en los que la tributación aplicable en el Estado de la residencia del contribuyente no residente resulte inferior a la exigida en el Estado de la fuente, nuevamente la diferencia de tributación entre residentes y no residentes podrá desincentivar al no residente a la hora de invertir en el extranjero.

Ahora bien, a la vista del nuevo planteamiento del Tribunal de Luxemburgo, resultaría acorde con el Derecho comunitario una diferencia entre el tipo de gravamen aplicable a los sujetos residentes y no residentes siempre y cuando la tributación soportada por el contribuyente en su Estado de residencia eliminase los efectos derivados de la referida diferencia de trato. Esta situación se producirá cuando el Estado de residencia del inversor someta a tributación los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente, aplicando a la renta obtenida en el extranjero una tributación más elevada que la exigida en el Estado de la fuente.

Del nuevo planteamiento del Tribunal se derivarían, a nuestro juicio, importantes consecuencias para la fiscalidad internacional del turismo residencial. Debemos tener presente que, en el supuesto de plusvalías inmobiliarias, el modelo de convenio de doble imposición aprobado por la OCDE reparte la soberanía tributaria entre el Estado de la fuente y el de la residencia. En este sentido, el artículo trece del Modelo de Convenio dispone lo siguiente: «las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado».

Esto implica que, de cara a poder valorar si la tributación exigida por el Estado de la fuente resulta compatible con el Derecho comunitario, resulte obligado analizar los efectos fiscales que, de la obtención de la plusvalía inmobiliaria por el turista residencial, se extraen en ambos Estados. En este sentido, interesa advertir que, a diferencia de lo que acontece con otras fuentes de renta, respecto a las que los Estados miembros acostumbran a establecer exenciones en su normativa interna para corregir los efectos de la doble imposición (como los dividendos), en el ámbito de las plusvalías inmobiliarias lo normal es que confluya la potestad tributaria del Estado de residencia del inversor y la del Estado en que se encuentra ubicado el inmueble en cuestión (RUIBAL PEREIRA 2007).

En estos supuestos, y como consecuencia de la aplicación del convenio de doble imposición, el Estado de residencia del turista residencial deberá permitir deducir de la tributación resultante en aplicación de su normativa interna el importe de la tributación directa satisfecha en el país de la fuente como consecuencia de la transmisión del inmueble situado en el extranjero. Dado que la corrección de la doble imposición, en esta modalidad de renta, se llevará a cabo, normalmente, aplicando el mecanismo de imputación, la vulnera-

ción del Derecho comunitario sólo se produciría, de existir una discriminación entre contribuyentes residentes y no residentes en el país de la fuente, en el supuesto de que la tributación soportada por el inversor en su Estado de origen resultase inferior a la soportada por obligación real.

De lo señalado hasta el momento se extrae que, a juicio del Tribunal, no siempre resultará necesario garantizar la igualdad entre la tributación soportada por sujetos residentes y no residentes cuando éstos se encuentran en situaciones objetivamente comparables, pues es posible que la tributación aplicada por el Estado de residencia del inversor elimine los efectos de la discriminación existente en el país de la fuente.

Por lo tanto, a la vista de la citada jurisprudencia, cabría considerar precipitada la reciente modificación normativa acometida por el legislador español, toda vez que la tributación de las plusvalías obtenidas por sujetos no residentes con anterioridad al uno de enero de 2007, pese a que resulta más elevada que la aplicable a las personas físicas residentes, no necesariamente debe considerarse contraria al Derecho comunitario.

Con todo, debe señalarse que el planteamiento formulado en los párrafos precedentes, y que, según hemos visto, ha sido finalmente asumido por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en el citado caso *Denkavit*, no está exento de críticas. En este sentido, WEBER (2006) considera que, en el supuesto de que exista una desigualdad que afecte a la tributación aplicable a los no residentes debe considerarse que existe una vulneración de las libertades comunitarias fundamentales, salvo que dicha discriminación resulte justificada y proporcionada en función de los fines perseguidos, sin necesidad de tomar como referencia la tributación aplicable en el Estado de la residencia.

En este sentido, debe destacarse que la adopción por el legislador interno del denominado *overall approach*, de cara a evitar una condena por infracción del ordenamiento comunitario, puede complicar excesivamente la gestión de la tributación directa que afecta a los no residentes. Téngase presente que, si llevamos el razonamiento del Tribunal hasta sus últimas consecuencias, sólo existirá una discriminación contraria al Derecho comunitario cuando el Estado miembro de residencia del no residente someta a tributación la ganancia patrimonial obtenida en España, resultando aplicable una tributación superior a la exigida por nuestro país al turista residencial.

El análisis de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa pone de manifiesto que nos movemos en un terreno excesivamente inestable al objeto de formular conclusiones tajantes. En todo caso, en función de lo señalado en párrafos anteriores, deben albergarse dudas respecto a si el legislador español, al eliminar las diferencias existentes en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por residentes y no residentes, ha acertado plenamente con las exigencias comunitarias al limitar su soberanía tributaria.

En cualquier caso, y mientras se clarifica la vacilante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre la materia, parece adecuado recomendar que aquellos turistas residenciales que hubiesen transmitido sus viviendas en España en los cuatro periodos impo-

sitivos anteriores al ejercicio 2007 inician un procedimiento de rectificación de sus autoliquidaciones por el IRNR alegando, precisamente, la discriminación que implicaba la anterior normativa y que ha dado lugar, según se ha dicho, a la reciente modificación de la Ley del IRNR.

2.1.1.2.2. La retención aplicable sobre el importe de transmisión de la vivienda por el turista residencial y su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario

Otra de las novedades incorporadas al ordenamiento español por la Ley 35/2006, del IRPF y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR y del Impuesto sobre el Patrimonio, consiste en la reducción de un cinco a un tres por ciento del importe de la retención prevista por el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR. El citado precepto dispone que, «tratándose de transmisiones de bienes inmuebles en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos».

En la redacción anterior a la recientemente otorgada por la Ley 35/2006, el artículo que nos ocupa contemplaba la posibilidad de que no se practicase la citada retención cuando el inmueble fuese transmitido por una persona física residente que lo hubiese adquirido con anterioridad al año 1987. Dicha posibilidad obedecía al hecho de que la Ley del IRNR (art. 25.4) se remitía a lo previsto en la Ley del IRPF al objeto de determinar la base imponible de las ganancias patrimoniales obtenidas sin establecimiento permanente, circunstancia que permitía invocar a los sujetos no residentes la aplicación de los coeficientes de abatimiento que fueron aprobados en su día por el Real Decreto Ley 7/1996 y, en consecuencia, a no soportar tributación alguna por la plusvalía inmobiliaria cuando la antigüedad superaba un determinado número de años.

La eliminación por la Ley 35/2006 de la excepción a la obligación de retener a la que estamos aludiendo responde a la necesidad de dotar de coherencia al IRNR con el IRPF. Téngase presente que una de los cambios más relevantes introducidos por la Ley del IRPF en el ámbito de las ganancias patrimoniales lo constituye, precisamente, la eliminación parcial y progresiva de los efectos derivados de la aplicación de los coeficientes reductores aprobados por el citado Real Decreto Ley 7/1996. Por lo tanto, a partir del ejercicio 2007, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble por el turista residencial tributará de acuerdo con las reglas generales del IRNR, beneficiándose de la ultraactividad de los llamados coeficientes de abatimiento, en los términos previstos por la Ley 35/2006, únicamente en el momento de presentar la oportuna declaración.

Por otra parte, el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004 establece un supuesto de afección, sin perjuicio de las sanciones que pudieran imponerse al que incumpliere la obligación de retener. La afección determina que el adquirente de un bien inmueble transmitido por un no residente resulte obligado a satisfacer, en calidad de responsable

subsidiario, la citada obligación. En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS (2006) destaca que, en este supuesto, la afección surge a favor no de un impuesto que grava la transmisión de un bien, sino de un impuesto que tiene por objeto de gravamen la renta puesta de manifiesto con ocasión de la realización de la transmisión.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, los bienes transmitidos por un no residente, si no se hubiera ingresado la retención o el ingreso a cuenta, quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. Esta previsión, como puede observarse, garantiza en todo momento el pago de la retención, pero no garantizará el abono del impuesto que debería satisfacer el turista residencial en el momento de transmisión del inmueble situado en territorio español.

A nuestro juicio, la retención que afecta a los sujetos no residentes que han transmitido un bien inmueble situado en territorio español puede considerarse seriamente comprometida como consecuencia de la evolución experimentada por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa en los últimos años. Recientemente, el Tribunal ha declarado contrario al Derecho comunitario un mecanismo de retención sobre los rendimientos obtenidos en Alemania por no residentes que guarda un estrecho paralelismo con las previsiones del artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

En la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo el 3 de octubre de 2006, en el caso *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (C-290/04), se analizaba la compatibilidad con el Derecho comunitario del mecanismo de retención alemán que, al igual que el previsto por el legislador español en el supuesto que nos ocupa, impedía tomar en consideración, a la hora de practicar la retención, los rendimientos netos obtenidos por el contribuyente.

El Tribunal reconoció en su sentencia que «la obligación del destinatario de los servicios consistente en retener el impuesto que grava la retribución abonada a un prestador de servicios que reside en otro Estado miembro, así como el hecho de que, en su caso, se exija a dicho destinatario la responsabilidad por ello, puede disuadir a sociedades como *Scorpio* de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros» (apartado 33). Ahora bien, a juicio del Tribunal, la obligación de retener se encuentra justificada en este caso, ya que permite al Estado de la fuente resarcirse de un posible incumplimiento del contribuyente del IRPF.

No obstante, el Tribunal consideró contrario a libre prestación de servicios el hecho de que la retención se practicara sobre el importe bruto de la renta obtenida por el no residente y no sobre el importe neto de la misma. Este planteamiento del Tribunal afecta de lleno, según hemos venido advirtiéndolo, a la retención que soportarán los turistas residenciales que transmiten su vivienda situada en territorio español, pues, al igual que sucedía con la normativa alemana analizada, el IRNR exige que la retención se practique sobre el importe bruto de la contraprestación, y no una vez deducido el precio de

adquisición, así como los gastos y gravámenes que permitan determinar la ganancia patrimonial neta, en los términos previstos por el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

Debemos tener presente que, si bien la normativa española obliga al adquirente de un bien inmueble perteneciente a un no residente a ingresar, en el plazo de un mes, la retención practicada sobre el precio de la operación, el sujeto no residente, en el momento de presentar la declaración por el IRNR, verá satisfecha la exigencia comunitaria de tributar sobre el rendimiento neto. En efecto, en el momento de presentar su declaración, posterior al de la retención, el no residente deberá liquidar el impuesto definitivo, que será determinado tomando como referencia su rendimiento neto, compensando en la cuota el importe retenido o ingresado a cuenta por el adquirente.

El esquema seguido por el legislador español, que, según se ha dicho, permite que el contribuyente no residente, tras soportar la retención, tribute finalmente por el rendimiento neto, ha sido criticado por CARMONA FERNÁNDEZ (1994), para quien resulta absurda la práctica de la retención sin dar la posibilidad al sujeto pasivo para que autoliquide el impuesto sin necesidad de retención previa.

Sin perjuicio de que suscribamos plenamente la citada reflexión, lo realmente relevante para los objetivos que nos hemos fijado en el presente estudio es que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el referido caso *Scorpio*, considera contrario al Derecho comunitario un mecanismo de retención que toma como base de la misma los rendimientos brutos percibidos por el contribuyente no residente, a pesar de que posteriormente se permita tomar en consideración la retención practicada para calcular la deuda tributaria finalmente exigible, que se determinará tomando como referente el rendimiento neto.

En este sentido, el Tribunal afirmó que «puede obstaculizar la prestación de los servicios el hecho de tener que iniciar un procedimiento de devolución *a posteriori* de dichos gastos, aun cuando el prestador de los servicios no residente haya informado al deudor de su retribución del importe de sus gastos profesionales relacionados directamente con sus actividades. En efecto, en la medida en que iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios, la legislación tributaria controvertida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE» (apartado 47).

De este modo, cabe concluir que el mecanismo de retención previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, que afectará a todos aquellos turistas residenciales no residentes que transmitan su residencia habitual en territorio español, o que adquieran su vivienda en España a un no residente, resulta contrario al Derecho comunitario originario. En virtud de lo señalado previamente, el contribuyente que ha incumplido la obligación de retener podrá oponer a la Administración, precisamente, que la citada obligación, en los términos que se encuentra configurada actualmente, resulta contraria al Ordenamiento comunitario.

Tales efectos se extenderán a aquellos sujetos, distintos del retenedor, a los que se requiera por la Administración el abono de la retención en virtud del supuesto de afección previsto por el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, dado que, al calificarse por el legislador a los adquirentes del inmueble como responsables subsidiarios, tendrán la oportunidad de impugnar no sólo el presupuesto de hecho del acto derivación de responsabilidad, sino también la adecuación a Derecho de la retención que debía haber practicado el transmitente.

2.1.1.2.3. El cálculo de la base imponible de las ganancias patrimoniales y su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario

En los apartados precedentes hemos hecho alusión a los problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario originario que planteaba la anterior regulación del tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias percibidas por no residentes, así como de la retención actualmente exigida a los turistas residenciales que transmitan un inmueble situado en territorio español.

No obstante, a nuestro juicio, el hecho de que la normativa vigente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, considere, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF, que existe una ganancia patrimonial en los supuestos previstos por el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podría constituir una nueva contradicción con el Derecho comunitario.

De acuerdo con el artículo 24.4 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, la base imponible de las ganancias patrimoniales obtenidas por el no residente deberá incluir las alteraciones que se produzcan como consecuencia de la división de la cosa común, de la disolución de la sociedad de gananciales o de los supuestos en los que se extinga el régimen económico de participación o, también, cuando se produzca una disolución de una comunidad de bienes.

En virtud de lo anterior, la situación del no residente que resulte afectado por la disolución de una comunidad de bienes que afecta a un inmueble situado en España resultará más gravosa que la aplicable a un sujeto residente que se encontrase en su misma situación. Lo mismo sucedería en el supuesto de que el no residente, al que podría resultar aplicable alguno de los regímenes económico-matrimoniales a los que antes hemos hecho referencia, se viese afectado por la disolución o la extinción de los mismos.

Desde esta perspectiva, parece claro que la normativa del IRNR que regula la determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales resulta contraria a las libertades fundamentales comunitarias, dado que, en este aspecto, el residente y el no residente se encontrarían en situaciones plenamente comparables, no resultando admisible desde la óptica comunitaria una discriminación como la señalada.

De este modo, al objeto de adecuar el ordenamiento interno a las previsiones comunitarias, resultará imprescindible extender completamente las previsiones del IRPF al mecanismo de determinación de la base imponible de las ganancias patrimoniales en el IRNR.

2.1.1.3 Rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles situados en territorio español

2.1.1.3.1. Imputación de rentas derivada de la titularidad de un bien inmueble de naturaleza urbana

Dado que en el planteamiento inicial de este trabajo hemos identificado al turista residencial con aquella persona física no residente que cuenta con una vivienda en España que no constituye su vivienda habitual, éste resultará inexcusablemente gravado por el IRNR como consecuencia de la imputación de renta prevista por el artículo 13.1.h) del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

Según apunta RUIBAL PEREIRA (2007), la Ley del IRNR, haciéndose eco de la reforma realizada por la Ley 40/1998, pasó a calificar como una nueva categoría de rentas imputadas a las rentas inmobiliarias derivadas de la posesión de determinados bienes inmuebles urbanos por personas físicas. La base imponible del hecho imponible complementario del IRNR que califica como obtención de renta la titularidad de bienes inmuebles situados en territorio español se determina con arreglo a las previsiones contenidas en la Ley del IRPF, que obliga a realizar una imputación de renta similar cuando el contribuyente residente posee inmuebles de naturaleza urbana que no constituyen su vivienda habitual.

En la citada Ley se establecen una serie de excepciones que podrían resultar de aplicación al turista residencial, toda vez que se excluyen de gravamen los terrenos afectos a una actividad económica y aquellos otros que generen rendimientos del capital inmobiliario (art. 85 de la Ley del IRPF). En virtud de lo anteriormente indicado, el arrendamiento de la vivienda vacacional por el sujeto no residente a efectos fiscales evitará que se devenguen imputaciones de renta durante el periodo en que la vivienda ha sido cedida a un tercero devengando rendimientos del capital inmobiliario.

La titularidad de los referidos bienes inmuebles, cuando no se encuentren cedidos a un tercero, determinará que deba integrarse en la base imponible de la declaración del IRNR del turista residencial el 1,1 por ciento del valor catastral de la vivienda (2 por ciento en el caso de no haber sido revisado). Si no se ha fijado valor catastral, la base imponible será del 1,1 por ciento del valor que deba computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. A la referida base imponible se le aplicará un tipo de gravamen del 24 por ciento.

También resultarán afectados por la referida obligación aquellos turistas residenciales que hubiesen adquirido una vivienda en nuestro país bajo el régimen de multipropiedad. El IRNR excluye de la obligación de tributar, en consonancia con lo previsto por la Ley del IRPF, a aquellos contribuyentes que contasen con un derecho de aprovechamiento inferior a dos semanas al año. No obstante, en el supuesto de excederse el citado periodo, el turista residencial deberá incluir en su declaración del IRNR la parte proporcional a la duración anual del período de aprovechamiento del valor catastral, lo que constituye una novedad introducida por la Ley 35/2006, pues anteriormente la Ley del IRNR se remitía a la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En su defecto, se tomará como referencia el valor de adquisición del derecho de aprovechamiento.

Dado que el Texto Refundido de la Ley del IRNR, a la hora de configurar esta fuente de renta, se remite en bloque a lo previsto por la Ley del IRPF, puede afirmarse que existe una plena compatibilidad en este punto entre el ordenamiento interno y el comunitario.

2.1.1.3.2. El Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes: su problemática compatibilidad con la libre circulación de capitales

Los artículos 40 a 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes regulan el denominado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes (en adelante, GEBIENR), que, en determinados supuestos, podría afectar al turista residencial.

Dicho gravamen se incorporó al ordenamiento tributario español a través de la Ley 18/1991 con la finalidad de reaccionar frente al fraude fiscal instrumentado a través de la creación de entidades no residentes, normalmente ubicadas en paraísos fiscales, que se configuraban como titulares de bienes inmuebles situados en territorio español con la finalidad principal de ocultar la personalidad del titular efectivo de los inmuebles (RUIBAL PEREIRA 2007).

Como advierte LÓPEZ ESPADAFOR (2000), el presupuesto de hecho de este gravamen especial consiste en la titularidad o la posesión por parte de entidades no residente de bienes inmuebles o de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, siempre y cuando se encuentren situados en España. De este modo, resultaría factible que, aquellos turistas residenciales que han instrumentado la titularidad de sus inmuebles en territorio español a través de sociedades no residentes resulten gravados en los términos que señalaremos en este apartado.

Interesa señalar que el legislador establece una serie de exenciones de carácter subjetivo que afectan a instituciones extranjeras y organizaciones internacionales. La referidas exenciones se extiende también, en el ámbito privado, a las sociedades cotizadas o entidades sin ánimo de lucro que resulten residentes en un país con el que España hubiese suscrito un convenio que dé lugar al intercambio de información tributaria con nuestro país. Asimismo, tampoco se verán afectadas por la aplicación del GEBIENR aquellas entidades no residentes que realicen una actividad económica en España distinta de la simple tenencia y el arrendamiento de viviendas.

Obviamente, el perfil del turista residencial no encaja en las exenciones a las que nos hemos referido hasta el momento, dado que normalmente éste será una persona física que cuenta con una o varias viviendas en nuestro país que son utilizadas con fines vacacionales. De este modo, podría proceder a arrendar las citadas viviendas, pero difícilmente llegará a desarrollar una actividad económica, dado que la normativa española exige para ello que el empresario cuente con un local afecto a la actividad y un empleado a tiempo completo.

Asimismo, ha de tener presente que el legislador excepciona la aplicación del gravamen que nos ocupa cuando, pese a instrumentarse la titularidad del inmueble situado en España

a través de una entidad, el Estado de residencia de la misma cuenta con un mecanismo de intercambio de información tributaria con España. Las entidades no residentes que pretendan disfrutar de esta exención estarán obligadas a presentar una declaración en la que se relacionen los inmuebles situados en territorio español que se posean, así como las personas tenedoras últimas de su capital y patrimonio, haciendo constar la residencia fiscal, nacionalidad y domicilio de la propia entidad y de dichas personas físicas. A la citada declaración deberá acompañarse una certificación de la residencia fiscal de la entidad y de los titulares finales personas físicas expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado correspondiente.

El hecho de que se haga depender la inaplicación del citado gravamen de la existencia de un efectivo intercambio de información entre España y el país de residencia de la entidad propietaria del inmueble podría hacernos llegar a la conclusión que el gravamen que nos ocupa resulta perfectamente acorde con el Derecho comunitario. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la ausencia de intercambio de información entre dos Estados miembros puede llegar a justificar aquellas discriminaciones tributarias que afecten a sujetos no residentes.

No obstante, según ha puesto de relieve el Abogado General en las conclusiones dictadas el 26 de abril de 2007, en el caso *Europénne et Luxembourgaise d'investissements SA* (Elisa), analizando una norma francesa que resulta prácticamente idéntica al GEBIENR español, supeditar la aplicación de dicho gravamen especial a la existencia de un convenio con cláusula de intercambio de información podría no resultar totalmente acorde con el Derecho comunitario.

En el supuesto planteado, *Elisa* era una sociedad *holding* Luxemburguesa que disfrutaba del régimen de 1929 y poseía un inmueble situado en territorio francés. Las sociedades a las que resultaba aplicable este régimen fiscal luxemburgués, que ha sido calificado recientemente como una ayuda de estado contraria al Tratado de Roma (ALMUDÍ y SERRANO 2007), estaban excluidas de la aplicación del convenio de doble imposición entre Francia y Luxemburgo y, por ende, del acuerdo de intercambio de información incorporado en dicho convenio. Asimismo, se suscitaban dudas para el Estado francés en torno a si dichas sociedades resultan afectadas por la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

A pesar de ello, el Abogado General considera que la normativa francesa va más allá de lo necesario para reaccionar contra la elusión fiscal que podría lograrse a través de la interposición de sociedades en el extranjero que oculten la verdadera titularidad del propietario de bienes inmuebles situados en territorio francés, dado que siempre cabría excluir de la citada tributación a aquellos contribuyentes que aporten a la Administración la documentación probatoria que permita concluir que no se pretende eludir el impuesto (apartado 127).

En ausencia de intercambio de información, las pruebas exigidas por la Administración al contribuyente para acreditar que la sociedad extranjera no se ha creado para ocultar la verdadera titularidad de los bienes deberán ser suficientes para demostrar tal extremo, si bien debe garantizarse que los requisitos relativos a la prueba documental exigida no excedan de lo necesario para lograr el objetivo de conseguir la información buscada (apartado 128).

En definitiva, a falta de un pronunciamiento del Tribunal de Justicia que clarifique esta cuestión, cabe cuestionar la adecuación a Derecho comunitario del GEBINR toda vez que impide a los contribuyentes que cuenten con un bien inmueble situado en territorio español probar que la titularidad corresponde a una persona física residente en España o en cualquier otro país comunitario.

En el caso de que se incumplan por la entidad no residente los requisitos fijados por las excepciones anteriormente expuestas, la tributación aplicable se determinará del siguiente modo. La base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y, de no conocerse, se calculará aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, tomando como referencia bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o bien el precio o valor de adquisición del bien inmueble. A dicha base imponible le resultará de aplicación un tipo de gravamen del tres por ciento.

2.1.1.4. Rentas derivadas de la explotación de bienes inmuebles por el turista residencial

2.1.1.4.1. El mecanismo de determinación de la base imponible de los rendimientos del capital inmobiliario y su inadecuación al Derecho comunitario

Tal y como ha sido planteado en apartados anteriores, resultará perfectamente factible que el turista residencial obtenga, en los periodos en los que no ocupa su vivienda vacacional, rendimientos derivados de la cesión de su uso y disfrute a un tercero. Resulta común que las agencias inmobiliarias o de la propiedad ofrezcan en alquiler este tipo de viviendas, que de otro modo, dado su carácter vacacional, pasarían a estar desocupadas durante buena parte del año.

Como hemos señalado previamente, los rendimientos derivados de la explotación de un bien inmueble podrían dar lugar a la obtención para su titular tanto de rendimientos derivados de actividades económicas como a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario, lo que determinaría una diferente vía de determinación de la base imponible. Ahora bien, según avanzábamos en el apartado anterior, resulta difícil que un turista residencial pueda llegar a obtener rendimientos de actividades económicas puesto que, para ello, la normativa española exige que el propietario cuente con una persona contratada a tiempo completo y con un local destinado a la explotación del citado inmueble.

Por lo que se refiere a los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por el turista residencial, a los que les resultará aplicable un tipo de gravamen proporcional del veinticuatro por ciento, se integrarán en la base imponible tomando como referencia su impor-

te íntegro (VEGA BORREGO 2004). De este modo, forman parte de la base imponible las cantidades que por todos los conceptos se reciban del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, las correspondientes a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

Sin embargo, no cabrá deducir de la base imponible del contribuyente no residente ninguno de los conceptos que la Ley del IRPF contempla a efectos de determinar el rendimiento neto, esto es, los gastos necesarios para la obtención del rendimiento.

En este sentido, interesa destacar que el artículo 23 de la Ley 35/2006 realiza una enumeración no exhaustiva de los gastos deducibles, que, según se ha señalado, no podrán tomarse en consideración por el turista residencial no residente a efectos fiscales para determinar la base imponible del IRNR:

- Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien inmueble y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe a deducir por estos gastos no podrá exceder, por cada bien inmueble, de los rendimientos íntegros percibidos. No obstante, el remanente podrá compensarse en los cuatro periodos impositivos siguientes.
- Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales que afecten a los rendimientos del capital inmobiliario o a los bienes inmuebles o derechos sobre los mismos que los generan.
- Los saldos de dudoso cobro
- Las cantidades satisfechas a terceros por servicios personales (abogados, administradores de fincas, etc.)

Asimismo, se consideran deducibles para los sujetos pasivos del IRPF que obtengan rentas inmobiliarias las cantidades relacionadas con la amortización del bien inmueble. A estos efectos se presume que la amortización practicada responde a la depreciación efectiva del inmueble si el importe amortizado anualmente no supera el tres por ciento del mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho, valor catastral o valor del suelo.

Por otra parte, si el turista no residente decidiese no hacer uso de su vivienda vacacional durante un periodo prolongado de tiempo, a las rentas obtenidas por la explotación del inmueble tampoco les resultarían aplicables las reducciones del cincuenta y del cien por ciento previstas por el artículo 23 de la Ley del IRPF. La primera reducción se aplicará siempre que los bienes inmuebles se destinen a vivienda. La exención total se aplicará únicamente cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre dieciocho y treinta y cinco años y unos rendimientos del trabajo o de actividades económicas superiores a una determinada magnitud denominada “indicador público de renta a efectos múltiples”.

El hecho de que los rendimientos derivados de la explotación de un bien inmueble perteneciente al turista residencial no residente fiscalmente en España deban integrarse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin tomar en consideración

los gastos anteriormente enumerados, que benefician únicamente a las personas físicas residentes, puede dar lugar, a nuestro juicio, a una vulneración del Derecho comunitario.

Debe tenerse presente, tal y como hemos venido señalando en apartados anteriores, que la jurisprudencia comunitaria obliga a los Estados miembros a gravar a los contribuyentes no residentes en función de sus rendimientos netos cuando los contribuyentes residentes que obtienen un rendimiento similar tributan sobre el rendimiento neto. En este sentido, debemos traer a colación nuevamente las sentencias dictadas por el Tribunal de Luxemburgo en los casos *Gerritse*, de 12 de junio de 2003, *Scorpio*, de 3 octubre de 2006 y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, de 15 de febrero de 2007.

En la primera de las sentencias citadas el Tribunal declaró que «una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria en principio a los artículos 59 y 60 del Tratado» (apartado 28). Este planteamiento se reitera por el Tribunal en las anteriormente citadas sentencias *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, que se remiten expresamente al caso *Gerritse*, por lo que podemos concluir que la obligación de hacer tributar a los contribuyentes no residentes por sus rendimientos netos constituye una sólida doctrina del Tribunal de Luxemburgo.

En el párrafo 23 de la sentencia dictada en el caso *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA* el Tribunal advirtió expresamente que «por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imponibles, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia *Gerritse*, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes».

Ahora bien, interesa precisar que en la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Margareta Bouanich*, de 19 de enero de 2006 (C-265/04), el Tribunal parece llegar a una conclusión distinta a la apuntada en otros pronunciamientos, toda vez que, si hemos entendido bien, obliga a tomar en consideración el tipo de gravamen aplicable a los no residentes para valorar si las diferencias existentes en el mecanismo de determinación de la base imponible constituyen una discriminación injustificada de la libre circulación de capitales. Dicho en otros términos, en la referida sentencia el Tribunal parece admitir que la existencia de un tipo de gravamen aplicable a los no residentes menor que el resulta de aplicación a los residentes podría dar lugar, en determinados supuestos, a considerar subsanada la discriminación existente en la base imponible del tributo.

Ahora bien, dado que las sentencias *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, en las que se incide en la necesidad de que los contribuyentes no residentes tributen por sus rendimientos netos, cuando así se prevé en el ámbito interno, son posteriores a la sentencia *Bouanich*, cabe considerar que aquélla es la doctrina que se considera correcta, sin perjuicio de que debamos estar atentos a pronunciamientos posteriores.

A estos efectos, conviene tener presente que la obligación de que los contribuyentes no residentes tributen por los rendimientos netos obtenidos en nuestro país no responde, al menos de forma directa, a la aplicación del principio constitucional de capacidad económica por el Tribunal de Luxemburgo. Dicho principio, pese a estar reconocido en buena parte de las constituciones de los Estados miembros, no constituye un principio de rango comunitario y, en consecuencia, resulta inaplicable por el Tribunal.

A nuestro juicio, y pese a que algunos autores han considerado que el Tribunal ha aceptado implícitamente la vigencia del citado principio en la esfera comunitaria al reconocer el derecho de los no residentes a resultar gravados por los rendimientos netos (GARCÍA CARRETERO 2007), lo único que se limita a constatar el Tribunal de Justicia es la existencia de una discriminación que, al carecer de justificación, resulta contraria a las libertades comunitarias. De tal modo que si el Estado de la fuente gravase a sus residentes tomando como referencia los rendimientos netos, no plantearía problemas extender este tratamiento a los rendimientos obtenidos por no residentes.

En los casos expuestos, la libertad comunitaria invocada es la que afecta a la prestación de servicios y, dado que los rendimientos obtenidos por los residentes se integran en la base imponible tomando como referencia el rendimiento neto (lo que constituye una manifestación del principio de capacidad contributiva), se concluye que deberá actuarse del mismo modo al gravar los rendimientos análogos obtenidos por un sujeto no residente.

La contradicción del artículo 24.1 del Texto Refundido de la Ley del IRNR con el ordenamiento comunitario permitirá a los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en territorio español invocar, a través de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IRNR ajustándose fielmente al mandato de la norma española (CAYÓN GALIARDO 2007), la aplicación directa y la primacía del Derecho comunitario originario al objeto de lograr que se declare su derecho a tributar por los rendimientos netos.

La otra alternativa con la que contarán los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros o en los restantes países que integran en el denominado Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega) con los que exista un efectivo intercambio de información, a los que también se extienden los efectos de las libertades fundamentales comunitarias, será confeccionar su declaración del IRNR tomando como base imponible los rendimientos netos del capital inmobiliario, circunstancia que dará lugar, muy probablemente, a una revisión y posterior liquidación administrativa. Dicha liquidación podrá ser impugnada por el contribuyente invocando, precisamente, que la normativa española que afecta a la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente contradice las libertades fundamentales comunitarias en los términos antes señalados.

A nuestro juicio, lo más aconsejable resultará optar por la primera opción, toda vez que, en el caso de que la Administración o los Tribunales otorguen la razón al contribuyente, éste obtendrá la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a lo que se sumarán los correspondientes intereses de demora.

Sin embargo, no debemos cerrar este apartado sin reflexionar sobre las incongruencias que, junto a las exteriormente señaladas, se evidencian en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha sido expuesta hasta el momento.

Según hemos advertido previamente, el Texto Refundido de la Ley del IRNR presenta problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario al determinarse la base imponible de los rendimientos obtenidos en España por no residentes sin establecimiento permanente en función de sus rendimientos íntegros. Esta contradicción con el Derecho comunitario está presente igualmente en la red de convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España que siguen el modelo de la OCDE, dado que el reparto de la potestad tributaria previsto entre los Estados contratantes en materia de dividendos e intereses permite al Estado de la fuente gravar un porcentaje del "importe bruto" de dichas fuentes de renta (cfr. arts. 10.2 y 11.2 del MCOCDE).

Asimismo, cabe cuestionar la adecuación al Derecho comunitario de la práctica seguida en buena parte de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país en materia de cánones, que, como es sabido, se aparta de las previsiones contenidas en el artículo 12 del MCOCDE, dando lugar a que el Estado de la fuente pueda gravar los cánones sin que la tributación interna supere una determinada alícuota del "importe bruto" de dichos rendimientos (v. gr.: art. 12.3 del CDI hispano-alemán).

No obstante, no debemos perder de vista que las conclusiones del Tribunal en los casos *Gerritse*, *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA* toman como referencia únicamente la tributación aplicable en uno de los dos Estados miembros que podrán ejercitar su potestad tributaria al obtenerse rendimientos por el contribuyente fuera del país de residencia. Es cierto que, en el último de los dos casos citados, lo que se reclamaba por parte de la Hacienda alemana era el ingreso de una retención, lo que hace innecesario analizar la tributación aplicable en el Estado de residencia del perceptor de la renta, al encontrarnos ante una obligación tributaria definitiva para el retenedor, lo que impediría aplicar a este supuesto el *overall approach*.

Ahora bien, en el caso *Gerritse* el Tribunal no hizo uso del denominado *overall approach*, exigiendo únicamente que se verificase si la obtención de los rendimientos por el no residente determinaba la aplicación de un tipo de gravamen superior al que resultaba aplicable a los sujetos residentes en una situación similar (*per-country approach*). Quizás ello fue debido a que, en el supuesto planteado, la doble imposición se corregía en el país de residencia del contribuyente a través del método de exención con progresividad, lo que determinaría que la renta obtenida no fuese gravada, al menos de forma directa, en el país de la residencia, generando la diferencia de gravamen aplicable a los no residentes una auténtica restricción a las libertades fundamentales.

Con todo, no puede perderse de vista que en las tres sentencias de referencia el Tribunal declara contrario al Derecho comunitario originario la tributación de los no residentes determinada sobre la base de los rendimientos brutos, sin entrar a valorar, a diferencia de lo que sucede cuando analiza el tipo de gravamen, si en este caso la menor tributación que se determinará en el Estado de la fuente puede ser desvirtuada por el Estado de la residencia cuando aplique el mecanismo de imputación para la corrección de la doble imposición y la tributación exigida en este último Estado resulte superior a la aplicable en el Estado de la fuente.

Aquí reside, a nuestro juicio, la incongruencia de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que afecta, por un lado, a la determinación de la base imponible, y, por otro lado, al tipo de gravamen del tributo encargado de gravar los rendimientos obtenidos por no residentes. Ambos conceptos (base imponible y tipo de gravamen), como fácilmente puede comprenderse, son igualmente relevantes para la determinación de la deuda tributaria a la que deberá hacer frente el contribuyente no residente. Sin embargo, únicamente cuando el Tribunal analiza la adecuación a Derecho del tipo de gravamen aplicable a un no residente (como sucede en la sentencia *Denkavit*, de 14 de diciembre de 2006), se toma en consideración la tributación aplicable en el país de residencia del perceptor de la renta, lo que, a nuestro juicio, resulta del todo incongruente.

Por ello, debemos mostrarnos cautelosos a la hora de extraer conclusiones relacionadas con la declaración de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de los mecanismos de determinación de la base imponible respecto a aquellos contribuyentes que obtienen rentas en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente. A estos efectos, resultará preciso atender a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo para poder afirmar con rotundidad que los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por turistas residenciales no residentes fiscalmente en España deben resultar gravados tomando como base imponible el importe neto y no su importe bruto, según exige en la actualidad la Ley del IRPF.

En cualquier caso, parece indiscutible que, si el gravamen establecido por el Estado miembro de residencia fiscal del turista residencial para la renta inmobiliaria obtenida en España es inferior a la derivada de la aplicación del IRNR, tomar como base imponible del citado impuesto el rendimiento bruto, cuando los sujetos residentes tributan por el rendimiento neto, constituirá una discriminación contraria a las libertades fundamentales comunitarias.

2.1.4.2. Supuestos en los que la mayoría de la renta obtenida por el contribuyente procede de la explotación de bienes inmuebles situados en España: incompatibilidad con el ordenamiento comunitario del artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR

La necesidad de adecuar el ordenamiento tributario español al Derecho comunitario originario dio lugar a que se incorporase en el IRNR un régimen opcional para aquellos contribuyentes que, siendo residentes fiscales en otro Estado miembro de la Unión Europea, obtuviesen en nuestro país, en forma de rendimientos del trabajo y de rendimientos de actividades económicas más del 75 por ciento de la totalidad de su renta.

Aquellos sujetos que cumplan el citado requisito podrán optar por dejar de tributar en nuestro país por obligación real y pasar a tributar como si fuesen sujetos residentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (GARCÍA CARRETERO 2007). A estos efectos, el artículo 46.2 del Texto Refundido de Ley del IRNR dispone que la renta se computará por su importe neto, en los términos previstos por la Ley del IRPF, lo que supone una diferencia crucial, según señalábamos en páginas anteriores, respecto a la determinación de la base imponible prevista para los sujetos residentes, que se corresponde con los rendimientos íntegros.

Las diferencias también se presentan al calcular el tipo de gravamen aplicable, que nuevamente se corresponderá con el previsto por la Ley del IRPF, lo que implica la aplicación de un tipo progresivo de gravamen, frente al tipo proporcional que, como sabemos, resulta aplicable a los no residentes. De igual modo, el contribuyente no residente que opte por la aplicación del referido régimen especial podrá aplicar las correspondientes deducciones en la cuota del impuesto determinado de acuerdo con las reglas previamente expuestas.

Obviamente, al tratarse de un régimen opcional, únicamente se decidirán a determinar su obligación tributaria por esta vía aquellos contribuyentes a los que les favorezcan las dos diferencias fundamentales que plantea la Ley del IRPF frente a la Ley del IRNR: la determinación de la base imponible tomando como referencia los rendimientos netos y el tipo progresivo de gravamen que, en ocasiones, puede resultar más favorable el tipo proporcional previsto para la tributación de los no residentes.

La ventaja que ofrece esta alternativa al no residente, como señala MAROTO SÁEZ (2004), es la posibilidad de aplicar: gastos incurridos por la realización de ingresos, deducciones generales, deducciones familiares, normas especiales de imputación, etc., «lo que sin duda llevará a una minoración del coste fiscal de las rentas obtenidas en España por el contribuyente no residente, pues éste y no otro, es el objetivo de este régimen».

Como avanzábamos al inicio del presente apartado, el régimen opcional que nos ocupa es consecuencia de la adaptación del ordenamiento fiscal interno al Derecho comunitario. Así, en la Exposición de Motivos de la actualmente derogada Ley 41/1998, se advierte que la incorporación de este régimen en el IRNR responde a la recomendación de la Comisión de la Unión Europea, de 21 de diciembre de 1993, que establecía un régimen opcional para residentes en Estados miembros de la Unión Europea que obtengan rentas en territorio comunitario.

El planteamiento recogido en la citada recomendación fue asumido por el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (C-279/93), al señalar, en el apartado 38 de la misma, que «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta».

Dicho planteamiento se recoge de nuevo en la más reciente sentencia *Wallentin*, de 1 de julio de 2004 (C-196/03), si bien el Tribunal, en esta ocasión, toma en consideración que la exención por el mínimo vital no se tendría en cuenta nuevamente en el Estado de la residencia, lo que constituye una manifestación más del *overall approach* al que nos hemos venido refiriendo en anteriores apartados.

Ahora bien, el hecho de que en la sentencia *Schumacker* se hiciese referencia a un supuesto relacionado con la libre circulación de trabajadores, no debe llevarnos a la conclusión de que la doctrina sentada por el Tribunal es exclusivamente aplicable a los rendimientos del trabajo y, por añadido, a los derivados de la realización de actividades económicas.

A nuestro juicio, la aplicación de otras libertades comunitarias, como la libre circulación de capitales, da lugar a que, cuando el turista residencial obtenga la totalidad, o la mayor parte de sus rentas, en territorio español, entre las que, lógicamente, han de incluirse las inmobiliarias, debería estar en condiciones de optar por tributar en nuestro país bajo la aplicación de las reglas del impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

De este modo, cabe sostener que el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR resulta contrario a las previsiones del Derecho comunitario, al impedir que aquellos turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en nuestro país, que constituyan su principal fuente de renta, y que no obtengan rendimientos suficientes en su país para que se tomen en cuenta sus circunstancias personales y familiares, puedan tributar del mismo modo que las personas físicas residentes.

2.2 Tributación autonómica

2.2.1 Impuesto sobre el Patrimonio

2.2.1.1. Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre el Patrimonio se introdujo con carácter transitorio en el sistema fiscal español a través de la Ley 50/1977. No obstante, dada su eficacia como instrumento de control, ha terminado por adquirir carta de naturaleza, si bien, en la actualidad, se encuentra abierto un intenso debate político en torno a su permanencia, al considerarse un impuesto injusto, que puede ser fácilmente eludido por las grandes fortunas, y que, pese a crearse y gestionarse inicialmente por el legislador estatal, se encuentra plenamente cedido a las Comunidades Autónomas.

En el ámbito comunitario, únicamente España, Suecia (donde se está planteando su eliminación) y Francia cuentan con un Impuesto sobre el Patrimonio, lo que permite considerar que este tributo, que también afecta a los sujetos no residentes, constituye, en sí mismo, un obstáculo a la inversión internacional (DIARIO ABC 2007). En este sentido se ha pronunciado expresamente ENCISO DE YZAGUIRRE (2006), para quien «el Impuesto sobre

el Patrimonio constituye una evidente barrera al turismo residencial. Baste considerar que este tributo, dentro de los países de la Unión Europea que pueden resultar competidores ante las inversiones residenciales turísticas realizadas por no residentes, sólo existe en España y Francia»

Tal y como advierte GARCÍA MORENO (2006), las funciones que el tributo que nos ocupa pretende cumplir en nuestro país son las siguientes:

- Someter a tributación la titularidad del patrimonio de las personas físicas, que se grava con independencia de las rentas que éste genere.
- Permite elevar la tributación de las rentas del capital, respecto a las rentas del trabajo, si bien tras la aprobación de la Ley 35/2006 resulta indiscutible que las ahora denominadas rentas del ahorro disfrutaban de una tributación privilegiada si las ponemos en relación con las restantes fuentes de renta. Este planteamiento no se ve alterado por el hecho de que nuestro sistema impositivo establezca una tributación adicional que afecta a la titularidad de los elementos susceptibles de generar los referidos rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario.
- Facilitar las funciones de control y de gestión en la imposición directa. A través de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, y de la figura de las ganancias no justificadas de patrimonio, se pretende evitar el fraude fiscal consistente en la adquisición de bienes y derechos con rendimientos que no han sido declarados previamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Actúa como referente de otros tributos de cara a cuantificar su base imponible cuando el legislador ha identificado dicha magnitud con el valor de determinados bienes y derechos.

El Impuesto sobre el Patrimonio somete a gravamen, en consecuencia, la titularidad de un patrimonio neto por parte de las personas físicas. Ahora bien, al objeto de valorar, en sus justos términos, el efecto que para los turistas residenciales se deriva del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país, debe tenerse presente que el impuesto español presenta importantes diferencias con el aplicable en Francia, que pueden llegar a constituir un obstáculo fiscal para el turista residencial que pretenda adquirir un inmueble en España.

En este sentido, el Impuesto sobre el Patrimonio español, al tener como objetivo un efecto general de redistribución y reasignación de la riqueza, cuenta con mínimos exentos muy bajos y la tarifa progresiva con los tipos marginales más elevados del primer mundo. Por el contrario, en Francia, uno de nuestros rivales directos en materia de turismo residencial, el Impuesto sobre Patrimonio, según ha señalado ENCISO DE YZAGUIRRE (2004), se plantea como un tributo de solidaridad para las grandes fortunas, y, en consecuencia, con un elevado mínimo exento y una tarifa moderada.

El planteamiento del legislador francés, como fácilmente puede observarse, contrasta vivamente con la regulación española, que, a través de las previsiones contenidas en el artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, excluye de la aplicación de este impuesto a todas aquellas

personas físicas que configuren su patrimonio personal bajo la forma de una actividad económica, lo que, en la práctica, da lugar a que las grandes fortunas se encuentren excluidas de la aplicación de este tributo, recayendo principalmente la carga tributaria sobre las fortunas medias.

No obstante, lo más relevante para los objetivos perseguidos por el presente trabajo será que también resulta completamente diferente el tratamiento que se va a dar al inversor no residente en cada uno de los dos países:

- En España el inversor no residente no podrá disfrutar de ningún mínimo exento: La Ley del Impuesto sobre Patrimonio establece, en su artículo 28.4, que los 108.182,18 euros fijados como mínimo exento, que podrían ser modificados como consecuencia de la aprobación de una regulación autonómica específica, no resultarán de aplicación a los sujetos pasivos del impuesto que tenga la consideración de residentes en territorio español.
- En Francia, sin embargo, los no residentes sujetos a tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio gozan del mismo mínimo exento que los residentes, de manera que se beneficiarán de la aplicación de una exención que afecta a los primeros 720.000 euros de su patrimonio neto en ese país.

Desde esta perspectiva, como ha puesto acertadamente de manifiesto ENCISO DE YZA-GUIRRE (2006), el inversor fiscal no residente soportará un sobrecoste impositivo para las inversiones que realice en España, respecto a las realizadas por éste en Francia, Grecia, Italia o Portugal, nuestros principales competidores en este sector; y un tratamiento discriminatorio que perjudica al inversor no residente frente al inversor residente.

2.2.1.3. La determinación de la base imponible cuando el turista residencial cuenta con la mayoría de su patrimonio en territorio español y su inadecuación al Derecho comunitario

En apartados precedentes ya hemos hecho alusión a que el Derecho comunitario originario exige que se otorgue idéntico tratamiento fiscal a aquellos contribuyentes que se encuentren en situaciones comparables. El Tribunal de Luxemburgo se ha encargado de recordar, en múltiples ocasiones, que la posición de un residente y la de un no residente no necesariamente ha de resultar equivalente desde un punto de vista tributario, justificando, de este modo, una de las “reglas de oro” de la fiscalidad internacional, como es la de establecer una diferenciación entre los sujetos que tributan por obligación real y aquellos que lo hacen por obligación personal.

Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo, a través de la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (C-279/93), declaró que «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta» (apartado 38).

En el supuesto planteado ante el Tribunal se enjuiciaba la situación de un contribuyente que soportaba una tributación real por la renta obtenida en el Estado miembro en el que desarrollaba su actividad laboral que no tomaba en cuenta sus circunstancias personales y familiares, lo que daba a lugar, a que, al obtener la mayor parte de su renta, en un Estado distinto al de residencia, resultase vulnerado el derecho a la libre circulación de trabajadores.

A nuestro modo de ver, el razonamiento del Tribunal en el caso *Schumacker*, que, según hemos señalado previamente, dio lugar a la incorporación de un régimen opcional en el IRNR que permite a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros que obtengan la mayoría de sus rentas del trabajo o de actividades económicas en España, resulta perfectamente extrapolable al ámbito del Impuesto sobre Patrimonio.

Este planteamiento tendrá una gran relevancia para el turista residencial, pues aquellos contribuyentes no residentes que tuviesen localizado en España la mayor parte de su patrimonio podrían invocar su derecho a tributar en los mismas condiciones que los contribuyentes residentes. Si llevamos el planteamiento del Tribunal en la sentencia *Schumacker* hasta sus últimas consecuencias, parece evidente que aquellos contribuyentes no residentes que se encuentran en una situación análoga a la de los residentes, por estar ubicados en España la mayor parte de sus bienes y derechos, resultarían discriminados de forma injustificada en el supuesto de que el legislador español les impidiese aplicar el mínimo exento al que hemos hecho referencia en el apartado anterior:

No obstante, la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia del Texto Refundido de la Ley del IRNR, no contempla un régimen opcional que permita, a aquellos contribuyentes no residentes que cuenten con la mayor parte de su patrimonio en territorio español, tributar por obligación personal, esto es, en los mismos términos que un sujeto con residencia fiscal en España. Esta circunstancia, a nuestro juicio, constituye una abierta vulneración de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio español de la libre circulación de capitales.

En este sentido, como advierte LÓPEZ ESPADAFOR (2006), el Tribunal de Luxemburgo ha admitido recientemente que el planteamiento realizado en torno al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes resulta plenamente extensible al Impuesto sobre el Patrimonio al objeto de determinar los efectos derivados de las libertades fundamentales comunitarias. Esto implica que si el contribuyente residente en otro Estado miembro cuenta con una parte minoritaria de su patrimonio en territorio español, no podrá reclamar el tratamiento fiscal aplicable a los residentes.

Así se manifiesta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 5 de julio de 2005, dictada en el caso *D* (C-376/03), al indicar que, «al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.

En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él» (apartados 37 y 38).

En virtud de lo señalado por el Tribunal en los apartados reproducidos de la sentencia D es posible considerar que la normativa española incumple, en los términos anteriormente señalados, las libertades fundamentales comunitarias y, en concreto, la libre circulación de capitales prevista por los artículos 56 a 60 del Tratado de Roma, al no contemplar la posibilidad de que aquellos turistas residenciales establecidos en otros Estados comunitarios que cuenten con la mayor parte de su patrimonio en España tributen en nuestro país por obligación personal.

2.2.1.3. La determinación de la base imponible cuando el turista residencial no cuenta con la mayoría de sus bienes y derechos en territorio español y su incompatibilidad con el Derecho comunitario

En el presente apartado nos ocuparemos de una situación que se configura de forma complementaria al problema que hemos expuesto en el apartado precedente. Se trata de determinar si aquellos turistas residenciales que cuentan con un patrimonio inmobiliario situado en territorio español, que constituye una parte minoritaria de su patrimonio total, podrán invocar la aplicación del tratamiento fiscal previsto para los contribuyentes residentes.

Antes de entrar a analizar la cuestión desde la perspectiva del Derecho comunitario debemos recordar que, en la gran mayoría de los Estados miembros, no existe un Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la tributación soportada en nuestro país, que penaliza al no residente, constituye una discriminación que no puede ser corregida por la tributación aplicable en el Estado de la residencia del turista residencial.

En principio, tomando como referente la tantas veces citada sentencia *Gerritse*, en la que se declaró por el Tribunal de Justicia que el contribuyente no residente debía resultar gravado por sus rendimientos netos al igual que el contribuyente residente, podríamos considerar que el turista residencial tendría garantizada la posibilidad de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio aplicando la exención prevista para los residentes.

No obstante, cuando el Tribunal ha tenido ocasión de ocuparse directamente de esta cuestión, como sucedió en el previamente citado caso D, ha considerado que el «trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 por ciento del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situa-

ción comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes».

De este modo, como puede apreciarse, el Tribunal utiliza en este ámbito el previamente referido *per-country approach*. Resulta indiferente, a la hora de determinar si los rendimientos obtenidos por el contribuyente no residente pueden disfrutar de las exenciones aplicables con carácter general a los residentes, el hecho de que el tributo soportado por el residente tenga carácter final o, por el contrario, la diferencia existente para el contribuyente se diluya como consecuencia de la existencia de un tipo de gravamen más elevado en el país de la fuente.

El criterio sostenido por el Tribunal, que, en este supuesto, resulta contrario a los intereses del turista residencial, resulta un tanto sorprendente, dado que en la doctrina establecida en los casos *Scorpio* y *Gerritse*, en los que se reconocía sin ambages la obligación del Estado de la fuente de someter a tributación los rendimientos netos de los no residentes, cuando esa posibilidad estaba prevista para los residentes, el Tribunal de Justicia parece avanzar hacia una equiparación de la base imponible de los contribuyentes residentes y no residentes.

Este planteamiento ha sido reiterado en la reciente sentencia, de 15 de febrero de 2007, dictada en el caso *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, en el que el Tribunal de Luxemburgo declaró que «en el ejercicio de su competencia fiscal, el Estado en cuyo territorio la actividad haya generado rendimientos imposables debe permitir que los gastos relacionados directamente con esta actividad se tengan en cuenta en el marco de la tributación del no residente. A este respecto debe precisarse, no obstante, que el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro vaya más lejos, permitiendo que se computen gastos que no guarden tal relación» (apartado 27).

El Tribunal de Luxemburgo basó su argumentación en el citado caso D para negar la aplicación de la exención establecida por el Estado de la fuente en que ésta —cuya finalidad es garantizar que al menos una parte del patrimonio global del sujeto pasivo de que se trate quede exenta del impuesto sobre el patrimonio— sólo cumple plenamente su función si la tributación afecta al patrimonio total del interesado (apartado 36).

Por lo tanto, como puede apreciarse, el Tribunal, en unos casos equipara la situación de los residentes y los no residentes a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, en otras ocasiones, como la que estamos analizando, considera que la situación de los citados contribuyentes no es equiparable, negando la aplicación de la exención incluso cuando en el país de residencia del titular del patrimonio no se grava la titularidad del mismo.

En todo caso, eso no significa, a nuestro juicio, que la normativa española del Impuesto sobre el Patrimonio resulte plenamente acorde con el Derecho comunitario cuando el patrimonio del contribuyente no residente ubicado constituye una parte reducida del mismo. En este sentido, debemos tener presente que el artículo 5 uno a) de la Ley 19/1991 establece que aquellos contribuyente residentes en España que pasen a tener su residencia en otro país, sin que necesariamente deba tratarse de un país comunitario, podrán seguir tributando en España por obligación personal si ejercitan dicha opción en el primer ejercicio en el que dejen de ser residentes.

A nuestro modo de ver, dicha posibilidad, que afecta únicamente a los sujetos que han sido previamente residentes en España, constituye una discriminación contraria al Ordenamiento comunitario, que no encuentra justificación y que, en consecuencia, debe dar lugar a que aquellos contribuyentes comunitarios que se encuentran en una situación análoga o equiparable a los sujetos no residentes en España a los que les resulte aplicable el artículo 5.Uno a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se beneficien de la aplicación del mínimo exento previsto por el artículo 28.2 de la citada Ley.

Obviamente, en este supuesto se englobarán no sólo aquellos contribuyentes no residentes en España que tengan ubicado la mayor parte de su patrimonio en nuestro país, sino también aquellos otros que, contando en nuestro país con una porción mínima del mismo, podría resultar discriminados frente a aquellos sujetos no residentes que disfrutan de la aplicación de la exención de 108.182,18 euros en la base imponible al haber residido previamente en España a efectos fiscales.

2.2.1.4. La inaplicación de los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas al turista residencial

Tal y como hemos avanzado en los apartados precedentes, el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. La cesión de este impuesto confiere, en la actualidad, a las Comunidades Autónomas competencias de naturaleza normativa, estableciéndose, en determinados supuestos, una elevación del mínimo exento que resulta aplicable a los contribuyentes residentes en su territorio.

En este sentido debe destacarse que, a diferencia de los contribuyentes residentes, que tributarán de acuerdo con las normas previstas por cada Comunidad Autónoma, los no residentes resultarán gravados en virtud de lo previsto en la Ley 19/1991. Es precisamente esta diferencia la que debe llevar a plantearnos si la diferente gravamen soportado por residentes y no residentes, cuando la tributación estatal es modificada por las leyes aprobadas por los parlamentos autonómicos es compatible con el ordenamiento comunitario.

Hasta donde conocemos, no existe jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo relacionada con esta cuestión. La Ley 21/2001, en la que se establecen los puntos de conexión que permiten atribuir competencias normativas y de gestión a las diferentes Comunidades Autónomas, utiliza como punto de referencia el de la residencia fiscal del contribuyente a efectos del IRPF, por lo que resulta difícil equipar la situación del residente fiscal en otro Estado miembro con la de un sujeto residente en una Comunidad Autónoma.

En esta situación, parece adecuado, en el caso de que se considere que el no residente debe tributar conforme a las reglas previstas para los contribuyentes residentes, aplicar la normativa contenida en la Ley 19/1991, siempre y cuando dicha normativa no contemple una fiscalidad mucho más desventajosa que la prevista por el conjunto de Comunidades Autónomas.

2.2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.2.2.1 Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo directo, plenamente cedido a las Comunidades Autónomas, que grava los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas físicas, residentes o no residentes, *mortis causa* o de forma lucrativa. En la normativa anterior a la aprobada en el año 1988 también resultaban gravadas por este impuesto las adquisiciones obtenidas de forma lucrativa por las personas jurídicas.

Este tributo es aplicado por otros países de nuestro entorno que compiten con España por la atracción de turistas residenciales, como Francia, Grecia y Portugal, si bien, como advierte ENCISO DE IZAGUIRRE (2006), el impuesto establecido por la Ley 29/1987, además de contar con tipos marginales superiores a la de los citados Estados, es el único que toma en consideración el patrimonio preexistente del beneficiario de la sucesión o de la donación para determinar el importe de la obligación tributaria.

Esta diferencia afectará de lleno al turista residencial, dado que, como veremos de inmediato, éste se verá obligado a tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin poder disfrutar de los beneficios y exenciones fiscales aprobados por las diferentes Comunidades Autónomas.

Desde una perspectiva comunitaria, debe destacarse que el Tribunal de Luxemburgo ha reconocido la aplicación de las libertades fundamentales comunitarias a cuestiones que afectaban a la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien los casos planteados (sentencias *Barbier*, de 11 de diciembre de 2003 y *van Hilten*, de 23 de febrero de 2006) difieren de los problemas que se suscitan en nuestro país en el ámbito del turismo residencial.

En todo caso, interesa destacar que, en los dos supuestos enjuiciados que han tenido por objeto la regulación del Impuesto sobre Sucesiones aprobada por los Estados miembros, el Tribunal consideró que la normativa interna contravenía la libre circulación de capitales (que protege las inversiones inmobiliarias), si bien de forma reciente, el Abogado General, en sus conclusiones de 15 de febrero de 2007, en el caso *Maria Geurts Dennis Vogten* (C-464/2005) ha considerado igualmente aplicable en este ámbito la libertad de establecimiento.

2.2.2.2. La inaplicación de los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas al sucesor o al beneficiario del turista residencial (remisión)

Al igual que acontece con el Impuesto sobre el Patrimonio, se plantean diferencias entre la tributación aplicable a los sujetos pasivos residentes y no residentes como consecuencia de que la normativa estatal excluye expresamente la aplicación de la normativa auto-

nómica para aquellos supuestos en el que el turista residencial fallecido tenga la condición de no residente en territorio español.

En concreto, procederá siempre aplicar la regulación estatal, en detrimento de la autonómica, en la determinación de los coeficientes multiplicadores aplicables a la base imponible, de las reducciones en la base imponible por adquisiciones *mortis causa* y del tipo de gravamen. De nuevo, como tuvimos ocasión de exponer al analizar el Impuesto sobre el Patrimonio, la diferencia entre la tributación aplicable al contribuyente residente y no residente viene de la mano de la cesión de competencia normativa a las Comunidades Autónomas, que en la mayor parte de los casos se han encargado de dulcificar los efectos derivados de este tributo.

Ante la similitud del problema planteado en este apartado con las cuestiones que han sido expuestas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio nos remitimos a las consideraciones allí realizadas, sin perjuicio de que debamos recordar que un asunto de esta naturaleza no ha sido previamente planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. Conclusiones

1.- Aunque no hay unanimidad a la hora de definir el fenómeno conocido como “turismo residencial”, a través de estos términos se pretende hacer referencia comúnmente a aquella situación en la que los particulares, tanto aquellos que residen habitualmente en España como los residentes en el extranjero, adquieren uno o varios inmuebles en nuestro país que serán utilizados como vivienda vacacional, de tal manera que, desde una perspectiva económica, este sector se configura como una alternativa al hotelero.

A través del presente estudio se ha pretendido poner de manifiesto, desde una perspectiva estrictamente jurídica, los obstáculos fiscales que, en el ámbito de los tributos directos, se encuentran al invertir en España los turistas residenciales establecidos en el extranjero. Estos obstáculos, en ocasiones, resultarán contrarios a las previsiones del Derecho comunitario, por lo que los turistas residenciales establecidos en los restantes Estados miembros, así como aquellos que sean residentes fiscales en alguno de los países pertenecientes al Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega), podrán, siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria, o bien oponerse directamente a la aplicación de normativa española, o bien cumplir con sus previsiones para luego solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas correspondientes a los tributos no prescritos a través de una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones.

2.- La reciente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el patrimonio, ha eliminado uno de los principales obstáculos que afectaban fiscalmente a los turistas que adquirían una vivienda vacacional en España. Esta modificación normativa, que es consecuencia del inicio, el 14 de julio de 2005, de un procedimiento de infracción frente a España por la Comisión Europea, equipara el tipo de gravamen aplicable a las plusvalías obtenidas por la venta de bienes

inmuebles situados en territorio español con independencia de que sean obtenidas por residentes o no residentes, fijándose, a partir del uno de enero de 2007, en un dieciocho por ciento.

No obstante, a pesar de que la norma no lo señale expresamente, los turistas residenciales establecidos en otros Estados comunitarios tendrán la opción de solicitar ante la Administración española la devolución de las cantidades ingresadas en los últimos cuatro años en contradicción con el ordenamiento comunitario. La modificación normativa acometida por el legislador español implica reconocer que el diferente tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias que contaban con un periodo de generación superior a un año obtenidas por personas físicas residentes (quince por ciento) y el aplicable a los sujetos no residentes que obtenían un rendimiento similar (treinta y cinco por ciento) determinaba una vulneración del Derecho comunitario originario y, en concreto, de la libre circulación de capitales que no estaba justificada.

Este planteamiento resulta perfectamente extensible a aquellas situaciones en la que el turista residencial hubiese transmitido su vivienda vacacional a través de una sociedad patrimonial establecida en el extranjero. Dado que las sociedades patrimoniales establecidas en España podían disfrutar de la aplicación de un tipo de gravamen del quince por ciento, resultaba igualmente contrario al Derecho comunitario someter a tributación la plusvalía inmobiliaria obtenida por la sociedad patrimonial no residente aplicando un tipo de gravamen superior:

Sin perjuicio de lo anterior, el análisis de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa pone de manifiesto que nos movemos en un terreno excesivamente inestable de cara a formular conclusiones tajantes. En todo caso, deben albergarse dudas respecto a si el legislador español, al eliminar las diferencias existentes en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por residentes y no residentes, ha acertado plenamente con las exigencias comunitarias al limitar su soberanía tributaria.

3.- El Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece la obligación de retener al turista residencial que transmite un inmueble situado en España un tres por ciento del precio de la operación. Esta retención, que podrá tomarse en consideración por el turista no residente a la hora de presentar su declaración por el citado impuesto, resulta contraria a la libertad comunitaria de circulación de capitales, en los términos señalados por la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Scorpio*, de 3 de octubre de 2006, en la que se declara, al analizar la normativa alemana, que el contribuyente no residente tiene derecho a que la retención se practique tomando como referencia el rendimiento neto percibido, y no el precio de venta.

En el sistema español se reconoce la posibilidad de que el turista residencial que transmite un inmueble situado en España tribute por el rendimiento neto obtenido, pero sólo una vez que ha soportado la retención por el importe bruto de la operación. El hecho de que se pueda tomar en consideración la retención practicada para determinar la tributación

finalmente aplicable no impide considerar que existe una restricción a la libre circulación de capitales que no está justificada desde la óptica del Derecho comunitario.

4.- En aquellos supuestos en los que el turista residencial no residente a efectos fiscales obtenga rendimientos del capital inmobiliario, al haber procedido a ceder el uso de su vivienda a un tercero a cambio de un precio (v. gr.: arrendamiento), resultará gravado por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, tomando como referencia sus rendimientos íntegros. Esto significa que el contribuyente no podrá aplicar las reducciones previstas en la Ley del IRPF para determinar el rendimiento neto (gastos financieros, servicios profesionales, etc.), lo que constituye una vulneración de la libre circulación de capitales en los términos señalados por el Tribunal de Luxemburgo en sus sentencias *Gerritse*, de 12 de junio de 2003, *Scorpio*, de 3 octubre de 2006 y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, de 15 de febrero de 2007.

La contradicción del artículo 24.I del Texto Refundido de la Ley del IRNR con el ordenamiento comunitario permitirá a los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en territorio español reclamar, a través de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ajustándose al mandato de la norma española, la aplicación directa y la primacía del Derecho comunitario originario al objeto de lograr que se declare su derecho a determinar la base imponible del tributo tomando como referencia los rendimientos netos.

5.- La normativa española del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes excluye la posibilidad de tributar, como si fuesen contribuyentes, a aquellos turistas no residentes fiscalmente en España que obtiene la mayor parte de su renta en nuestro país, cuando los rendimientos percibidos proceden de bienes inmuebles que no se explotan a través de una actividad económica.

Esta restricción resulta claramente contraria a las previsiones del Derecho comunitario, en concreto a la libre circulación de capitales, pues resulta indiscutible que, desde una perspectiva comunitaria, la situación del contribuyente que obtiene la mayor parte de la rentas en nuestro país es la misma que la del sujeto residente con independencia de la naturaleza de la renta que obtenga. De este modo, no cabe excluir a los rendimientos del capital inmobiliario, que podrían percibirse por un turista residencial, del régimen opcional previsto por el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

7.- La normativa española plantea dos importantes contradicciones con el ordenamiento comunitario en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, al negar, por un lado, la aplicación del régimen fiscal previsto para los contribuyentes residentes, más favorable que el de los no residentes, a aquellos turistas residenciales, residentes a efectos fiscales en otros Estados miembros, que cuenten en territorio español con la mayor parte de su patrimonio. Este planteamiento ha sido avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 5 de julio de 2005, dictada en el caso D.

Ahora bien, en el caso español se plantea una diferencia fundamental respecto al supuesto enjuiciado por el Tribunal en el caso D, dado que la normativa española prevé que aquellos contribuyentes no residentes del Impuesto sobre el Patrimonio, que han residido previamente en España, podrán optar por la aplicación de la tributación más favorable prevista para los contribuyentes residentes. La citada posibilidad implica una evidente discriminación respecto a contribuyentes establecidos en otros Estados comunitarios, sin que el hecho de que el contribuyente no residente haya residido a efectos previamente en España constituya una justificación válida desde la perspectiva del Derecho comunitario.

4. Bibliografía

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: *El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros*, en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Dir.: Serrano Antón), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "La fiscalidad inmobiliaria del no residente", *Tribuna Fiscal*, núm. 41, 1994.

CAYÓN GALIARDO, A., "La rectificación de las autoliquidaciones", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76, 2007.

DIARIO ABC, "El elevado Impuesto sobre el Patrimonio ahuyenta el ahorro extranjero", 3 de mayo de 2007.

ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

- "Barreras fiscales al turismo residencial", *Crónica Tributaria*, núm. 118, 2006.

FALCONY TELLA, R., "Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): otros problemas pendientes", núm. 19, 2006.

GARCÍA ANDREU, H.: "Un acercamiento al concepto de turismo residencial", en la obra colectiva *Turismo residencial y cambio social* (Mazón y Aledo, Eds.), Universidad de Alicante, Alicante, 2005.

GARCÍA CALVENTE, Y.: *Aspectos tributarios del turismo residencial*, Bosch, Barcelona, 2007.

GARCÍA CARRETERO, B.: *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

GARCÍA MORENO, A., "Impuesto sobre el Patrimonio", en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, (Dir.: Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., "La confluencia entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio", *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000.

- "Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio", *Revista Española de Derecho Financiero. Civitas*, núm. 130, 2006.

MAROTO SÁEZ, A., "La fiscalidad de los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas sin establecimiento permanente", en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Dir.: Cordón Ezquerro), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

JURDAO ARRONES, F.: *España en venta*, Ed. Ayuso, Madrid, 1979.

JURDAO ARRONES, F. y SÁNCHEZ ELENA, M.: *España: asilo de Europa*, Planeta, Barcelona, 1990.

MATEU LLADÓ, J.: "Turismo residencial y dispersión urbana en Mallorca. Un ensayo todo-lógico en el municipio de Pollença", *Estudios turísticos*, 155-156, 2003.

MAZÓN, T. y ALEDO, A.: "El turismo inmobiliario en la provincia de Alicante: análisis y propuestas", Diputación Provincial de Alicante, Alicante, 1996.

- "El dilema del turismo residencial: turismo o desarrollo inmobiliario", en la obra colectiva *Turismo residencial y cambio social* (Mazón y Aledo, Eds.), Universidad de Alicante, Alicante, 2005.

MILLARES PLATALAMOR, J., *Impactos socioculturales del turismo residencial en España*, Tesis doctoral inédita, Universidad de Alicante, Alicante, 2004.

MONREAL, J., *Un nuevo mercado turístico: jubilados europeos en la región de Murcia*, Universidad de Murcia, Murcia, 2001.

RUIBAL PEREIRA, L., "Las rentas derivadas de los bienes inmuebles en la tributación de no residentes", en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Dir.: Serrano Antón), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

VEGA BORREGO, F.A.: "Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios", en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, (Dirs.: Ruiz García y Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza e Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004.

WEBER, D., "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC", *Intertax*, núm. 12, 2006.

