

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Juan Benito Gallego López

Fernando Gómez Martín

Ana María Pita Grandal

César García Novoa



Asociación Española de

Asesores Fiscales

"AsesorOnline es la solución tecnológica idónea para el Despacho Profesional"



AsesorOnline es la nueva solución tecnológica para el Despacho Profesional, que permite potenciar la relación con sus clientes. Reduce tiempos y costes en el envío de la documentación, gracias a la integración de la información, utilizando un sistema interno de planificación, gestión y seguimiento de tareas.

sage Logic Control

Infórmese: 902 200 246 - www.logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **El gravamen en España de las rentas inmobiliarias obtenidas por no residentes**

■ **Juan Benito Gallego López**

Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Rentas inmobiliarias
 - 2.1. Convenios de doble imposición
 - 2.2. Normativa interna
3. Ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles
 - 3.1. Convenios de doble imposición
 - 3.2. Normativa interna
4. Anexo

I. Introducción

A la hora de perfilar el régimen tributario de las rentas obtenidas por los sujetos no residentes en España debemos atender, en primer lugar, a lo dispuesto en los Tratados o Convenios firmados por España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, los cuales pasan a formar parte del ordenamiento interno español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la Constitución española. En este sentido, los Convenios tienen primacía sobre la normativa interna¹ y sus disposiciones son recibidas de una manera inmediata en el ordenamiento interno español.

En el caso de que no exista un Convenio de esta naturaleza, o que la norma convencional se remita a la normativa interna española, hay que acudir a lo establecido en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), el cual deroga la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias –con excepción de su Disposición adicional segunda, la cual seguirá conservando su vigencia–, y por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante RIRNR).

Según lo previsto en el artículo 1 TRLIRNR, el objeto de gravamen de este Impuesto es *la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste*, siendo los contribuyentes de dicho Impuesto los definidos en el artículo 5².

El TRLIRNR establece una serie de puntos de conexión a la hora de definir y delimitar cuándo una determinada renta se entiende obtenida en territorio español. Por lo que se refiere a la tributación que recae sobre los bienes inmuebles, el criterio tradicional de sujeción al poder tributario de los Estados es el de territorialidad³, es decir, la aplicación del criterio *locus rei sitae*. Esta regla tiene como fundamento la estrecha relación económica exis-

¹ La primacía de lo dispuesto en los Tratados internacionales sobre el Derecho interno, pese al silencio de la Constitución española, es reconocido tanto por la doctrina –*vid.*, por todos, DÍEZ DEVELASCO, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, T.I, Madrid, 2000, pág. 169– como por diversos pronunciamientos judiciales –*vid.*, por todos, sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1991 (RJ 1991, 4520)–.

² En este sentido, el artículo 5 TRLIRNR establece que son contribuyentes por este Impuesto: a) *las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*; b) *las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo* –en adelante TRLIRPF–, y c) *las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38*.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas mencionadas en el artículo 10 TRLIRPF se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según lo previsto en la sección 2ª del título VII del TRLIRPF y en el capítulo V del TRLIRNR (artículo 7 TRLIRNR).

³ En el caso español, el criterio de territorialidad queda refrendado con carácter general en el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante LGT–, en el que se determina que *los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado*.

tente entre la fuente de la renta y el Estado de situación de la misma, es decir, los bienes inmuebles⁴.

Este criterio de territorialidad es recogido como elemento básico de sujeción de los no residentes en el artículo 13 TRLIRNR, el cual realiza un recorrido analítico de los distintos tipos de rentas, precisando cuándo las citadas rentas se entienden obtenidas en territorio español.

Todo lo anterior conlleva que, a la hora de estructurar nuestra exposición, consideremos necesario examinar, como punto de partida, lo dispuesto en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. Dichos Convenios siguen las pautas establecidas, salvo alguna excepción que será objeto de nuestro comentario, por el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de Renta y de Patrimonio, cuya última versión es de 28 de junio de 2003⁵ (en adelante MC OCDE), por lo que nos centraremos en el estudio de diversos artículos del mismo así como de sus Comentarios.

Una vez delimitado lo anterior, procederemos a analizar la normativa interna española al objeto de precisar cuándo la renta inmobiliaria se encuentra gravada en España y cuál es su régimen tributario; en relación con este último aspecto, estudiaremos aquellas cuestiones que, en nuestra opinión, presentan aspectos problemáticos generados, en muchas ocasiones, por las amplias fórmulas legales utilizadas por el legislador español a la hora de perfilar la norma tributaria con el objeto de que no queden vacíos legales que sirvan como vía de escape para eludir la tributación. Asimismo, este examen de la normativa interna española debe ser realizado desde el prisma de su acomodación al Derecho comunitario con el decidido propósito de constatar si lo dispuesto en ella engarza con el cumplimiento efectivo de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de la Comunidad Europea —en adelante Tratado CE—⁶.

2. Rentas inmobiliarias

2.1. Convenios de doble imposición

Como acabamos de exponer, en el caso de que el sujeto no residente en nuestro país tenga su residencia en un Estado con el que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble im-

⁴ En este punto debemos destacar que hasta la Ley 41/1998 también se recogía como criterio de sujeción a la soberanía tributaria española el hecho de que el pagador del rendimiento inmobiliario (entidad, empresario o profesional) fuera residente en territorio español aunque los bienes inmuebles que los generasen no estuvieran situados en el mismo.

⁵ Como es conocido, el MC OCDE tiene como finalidad evitar la doble imposición jurídica internacional, la cual es definida en su Introducción como aquella situación que se produce cuando dos impuestos comparables, establecidos por dos o más Estados, recaen sobre el mismo contribuyente, en relación con la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo.

⁶ Y a las cuales también se hace referencia en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 por los Jefes de Estado y de Gobierno de los Estados miembros de la Unión Europea.

sición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, al servir como punto de referencia a la hora de negociar los respectivos instrumentos bilaterales el MC OCDE, habrá que estar a lo dispuesto en él. No obstante, en determinados instrumentos bilaterales existen diferencias en relación con lo establecido en el MC OCDE. Acto seguido pasamos a examinar los artículos del MC OCDE que guardan una íntima conexión con las rentas inmobiliarias y las diferencias que, en referencia al mismo, presentan algunos Convenios.

En el artículo 6 MC OCDE se recoge, bajo el epígrafe *Rentas inmobiliarias*, la regulación de este tipo de rentas. De este precepto, en primer lugar, es necesario hacer referencia a la definición de "bien inmueble" que en el mismo se realiza. Así, en su párrafo 2º, se indica que la expresión "bienes inmuebles" deberá entenderse según el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles. Además de esta definición general, contiene una enumeración de los bienes y derechos que deben ser considerados, en todo caso, bienes inmuebles; son los siguientes: los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces; el usufructo de bienes inmueble, y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos mineros, fuentes y otros recursos naturales. Por último, precisa que los buques, embarcaciones y aeronaves no deben conceptuarse como bienes inmuebles⁷.

A este respecto, entendemos que en el caso concreto de España la remisión a lo previsto en el Derecho del Estado contratante debe entenderse referida a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil, el cual establece que son *bienes inmuebles*:

- 1.º *Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.*
- 2.º *Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.*
- 3.º *Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.*
- 4.º *Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*
- 5.º *Las máquinas, vasos, instrumentos, utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurra a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*
- 6.º *Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.*

⁷ En el número 5 del Protocolo del Convenio Hispano-Letón se incluyen dentro de la expresión "bienes inmuebles" a las opciones, definidas como aquellos acuerdos por los que se garantiza el derecho, sin imponer ningunas obligación, de adquirir o enajenar bienes inmuebles, por un precio determinado y en un concreto plazo de tiempo.

- 7.º *Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.*
- 8.º *Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.*
- 9.º *Los diques y construcciones, que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*
- 10.º *Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.*

Tal y como podemos constatar, el artículo 6.1 MC OCDE engloba dentro de su ámbito de aplicación las rentas derivadas de las explotaciones agrícolas o forestales, a las cuales califica también como “rentas inmobiliarias”⁸. No obstante, los Estados contratantes tienen la facultad de decidir, en sus respectivos instrumentos bilaterales, si dichas rentas son sometidas a imposición no como “rentas inmobiliarias” sino como “beneficios empresariales” y, por tanto, quedan bajo la influencia de lo dispuesto en el artículo 7 MC OCDE⁹.

Continuando con el análisis del artículo 6 MC OCDE debemos reseñar que, en su párrafo 3º, se califican como “rentas inmobiliarias”¹⁰ las derivadas de la utilización directa del bien inmueble, del arrendamiento¹¹, así como de cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles (en la mayoría de los Convenios firmados por España se utiliza la expresión

⁸ En relación con este tipo de rentas debe observarse que sólo se hace referencia expresa a las mismas en los Convenios ratificados con posterioridad al MC OCDE de 1977 ya que es, en este momento, cuando se las menciona por primera vez.

⁹ Dicha posibilidad queda recogida en el apartado 1 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE; sin embargo, en ninguno de los Convenios suscritos hasta la actualidad por España se ha plasmado.

Nótese que este hecho carece de relevancia a la hora de que el Estado donde se encuentran ubicadas dichas explotaciones pueda gravar las rentas producidas por las mismas si se califica a las explotaciones agrícolas o forestales como establecimiento permanente. Y ello porque el párrafo 1º del artículo 7 MC OCDE determina que los beneficios de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado, salvo que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso pueden también gravarse en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento pero sólo en la medida en que los beneficios puedan atribuirse a éste.

¹⁰ El MC OCDE no define lo que debe entenderse por “rentas” a estos efectos, por lo que habrá que acudir a lo previsto en la normativa interna de cada uno de los Estados contratantes. Ello se desprende de lo establecido en el artículo 3.2 MC OCDE cuando señala que en el caso de la indefinición de un término se deberá estar a lo dispuesto en la legislación interna de cada Estado salvo que del contexto se infiera una interpretación diferente.

¹¹ En este sentido, debemos destacar que los Convenios suscritos con Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Corea, Chile, China, Eslovenia, Estados Unidos Mexicanos, Filipinas, Federación Rusa, Francia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Rumania, Tailandia, Túnez, Turquía y Venezuela, se refieren expresamente al contrato de aparcería.

En relación con los arrendamientos, cabe reseñar que la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 7953) ha considerado que las percepciones derivadas del arrendamiento de una industria o negocio (en este caso, un club hípico ubicado en España) vienen a encuadrarse en la categoría de cánones. Esta calificación supuso que no se aplicara el artículo 6 del Convenio Hispano-Alemán relativo a las rentas inmobiliarias, sino el artículo 12 de dicho Convenio, y, por tanto, que la renta derivada de dicho arrendamiento estuviera sujeta a una imposición limitada en España del 5 por 100 según los términos del Convenio.

“cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles”), incluyendo también, según su párrafo 4º, las rentas generadas por los bienes inmuebles de una empresa¹², es decir, afectos a una actividad empresarial.

Como puede observarse, la fórmula utilizada en el MC OCDE a la hora de definir las rentas inmobiliarias es bastante amplia. De la misma debe reseñarse, a nuestro juicio, que englobaría tanto las rentas derivadas de la utilización directa del bien inmueble como las generadas por cualquier otra forma de explotación del mismo.

La mención a la “utilización directa” del bien inmueble ha sido plasmada expresamente en todos los Convenios suscritos por España, con excepción de los firmados con Bulgaria y Ecuador¹³. No obstante, dentro de la doctrina, tanto interna como internacional, se ha suscitado una controversia a la hora de considerar si este tipo de rentas se encuentran dentro de las reguladas en el artículo 6 MC OCDE, o bien sería de aplicación lo previsto en el artículo 21 MC OCDE, que bajo la denominación *Otras rentas*, hace referencia a las rentas no mencionadas en los artículos anteriores del MC OCDE. La aplicación del artículo 21 MC OCDE supondría que la citada renta se atribuyera en exclusiva al Estado de residencia del perceptor; no generándose, por tanto, una situación de doble imposición internacional. En cambio, esta última circunstancia sí que se podría producir en el caso de que entrara en juego el artículo 6, como tendremos ocasión de exponer en páginas posteriores.

Partidarias de la aplicación de lo establecido en el artículo 21 MC OCDE son las profesoras SOLER ROCH y NÚÑEZ GRAÑÓN, quienes consideran que la mera titularidad por parte de un no residente de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español (que la norma interna española califica como “imputación de renta inmobiliaria”) como circunstancia generadora de renta no está prevista en el artículo 6 MC OCDE, por lo que, en caso de Convenio, habrá que acudir a lo dispuesto en su artículo 21¹⁴.

Por su parte, GONZÁLEZ POVEDA entiende que al utilizar el artículo 6 MC OCDE la expresión “utilización directa” del bien inmueble, no cabría aplicar dicho precepto en el supuesto de los bienes inmuebles no utilizados en forma alguna por su propietario, por lo que, si existe Convenio aplicable, dichos bienes no estarán gravados¹⁵.

En contra de este criterio, cabe mencionar la opinión sustentada por MEDINA CEPERO para quien los Convenios de doble imposición suscritos por España que siguen el MC

¹² En este punto es necesario recordar que en la actual versión del MC OCDE, de 28 de enero de 2003, ya no se hace una referencia expresa a los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes. En relación con esta cuestión, debemos reseñar que en algunos de los Convenios firmados por España con posterioridad a dicha fecha se sigue haciendo referencia a los bienes utilizados para el ejercicio de trabajos independientes; estos son los casos de los Convenios Hispano-Lituano e Hispano-Letón (aunque en este último se habla de “servicios personales independientes”).

¹³ En los mismos se hace una referencia genérica a la sujeción a gravamen de las rentas generadas por los bienes inmuebles.

¹⁴ SOLER ROCH, María Teresa y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, “El Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, VV. AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 31.

¹⁵ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, “La propiedad inmueble y el no residente”, *Impuestos*, núm. 7, 1995, pág. 9.

OCDE que estamos analizando, atribuyen el derecho a gravar las rentas derivadas de los bienes inmuebles al Estado contratante en que éstos estén situados; este criterio se aplicará cualquiera que sea la clase de renta del bien inmueble: utilización directa, arrendamiento, etc.¹⁶.

Sin embargo, a juicio de WATTEL y MARRES, es necesario distinguir entre las rentas obtenidas efectivamente y las “rentas ficticias”. Estas últimas deben quedar encuadradas dentro de lo previsto en el artículo 21 MC OCDE; no obstante, la utilización personal de un inmueble (o al menos la posibilidad de su utilización) comporta una ventaja real que dichos autores denominan como “disfrute de la propiedad o poder de disposición sobre la misma”, por lo que no nos encontramos en el caso analizado con una renta ficticia y, por consiguiente, estas rentas se hallan entre las reguladas en el artículo 6 MC OCDE¹⁷.

En este análisis, y en relación con el tema debatido, debemos destacar que el criterio de la Administración tributaria española ha sido considerar que están sujetas a la norma interna española las personas físicas no residentes y titulares de bienes inmuebles urbanos ubicados en territorio español aunque sean residentes en Estados con los que España haya firmado un Convenio de doble imposición como consecuencia de la entrada en juego del artículo 6 MC OCDE¹⁸.

A la luz, pues, de este criterio, la utilización de la fórmula de cierre recogida en el artículo 6.3 MC OCDE de gravar la renta derivada de cualquier forma de uso (o explotación) de un bien inmueble tiene como finalidad encuadrar dentro de su ámbito objetivo todas las rentas vinculadas, ya sea de manera directa ya sea de manera indirecta, con los bienes inmuebles.

Sentado lo anterior, y con el objeto de profundizar en este análisis, consideramos oportuno examinar, en este momento, si las rentas derivadas de la intermediación en la compra-venta de bienes inmuebles y las generadas por los préstamos con garantía inmobiliaria (es decir, con garantía hipotecaria) se encontrarían dentro del ámbito objetivo del artículo 6 MC OCDE.

Por lo que se refiere a la primera, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 22 de diciembre de 2000, indica que en el caso de que exista Convenio, y en el mismo no haya ninguna referencia expresa a las rentas de comisionistas y agentes mediadores —como suele ser lo habitual—, se deberá estar a lo dispuesto en el artículo 21 MC OCDE, lo que supondrá que dicha renta sólo será gravada en el Estado de residencia de su perceptor¹⁹.

¹⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, *Supuestos prácticos sobre tributación de no residentes*, 2ª edición, La Ley, Madrid, 2001, pág. 217.

¹⁷ WATTEL, Peter J. y MARRES, Otto, “Characterization of Fictitious Income Under OCDE-Patterned Tax Treaties”, *European taxation*, March 2003, págs. 74 y 75.

¹⁸ Agencia Estatal de la Administración Tributaria en contestación a las consultas núm. 112 de 13 de julio de 1999, y núm. 113 de 26 de abril de 2000 (<http://www.aeat.es>).

¹⁹ (<http://www.aeat.es>).

En lo que atañe a los intereses de préstamos con garantía hipotecaria, recordemos que el apartado 2 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE indica que no existe una referencia al respecto en el citado artículo ya que se recoge una previsión específica en el artículo 11.3 MC OCDE, el cual los engloba dentro del régimen general de los intereses, estableciéndose, en este caso, una tributación compartida entre el Estado de la fuente y el de la residencia pero de carácter limitado²⁰.

Expuesto lo anterior, debemos destacar que España, en 1992, formuló una reserva a lo previsto en el artículo 6 MC OCDE; en virtud de la misma, tiene la posibilidad de gravar la renta procedente de cualquier forma de uso o disfrute de bienes inmuebles situados en su territorio, cuando el derecho de uso o disfrute se genere por la tenencia de acciones o participaciones en los fondos propios de la entidad propietaria de aquellos bienes inmuebles²¹, facultad que ha sido plasmada en varios instrumentos bilaterales²².

Delimitados los conceptos de “bien inmueble” y de “renta inmobiliaria”, y con el objeto de avanzar en nuestra exposición, debemos indicar que el párrafo 1º del artículo 6 MC OCDE otorga el derecho al Estado contratante en donde el bien inmueble que genera la renta se encuentra situado para sujetar a tributación dicha renta²³. En este caso, por tanto, se podrá generar una situación de doble sujeción, quedando el contribuyente sometido a

²⁰ Vid. Artículo 11.2 MC OCDE.

²¹ Vid. Apartado 7 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE.

²² Una cláusula de esta naturaleza viene recogida en los Convenios firmados con Australia, Bélgica, Bolivia, Eslovenia, Estados Unidos de América, Estados Unidos Mexicanos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia y Lituania.

En este punto debemos recordar que la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y de normas tributarias, articula este derecho mediante dos vías; bien como un derecho real limitado sobre el bien inmueble, bien como un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada (artículo 1), alejándose, de esta manera, de lo previsto en los Convenios, en los que el disfrute de los bienes inmuebles situados en un Estado contratante se vincula a la titularidad de acciones, participaciones o derechos en los fondos propios de una entidad.

Mención especial merece, en este contexto, el Convenio firmado por España con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (tras la modificación del mismo con efecto a partir de 26 de mayo de 1995) en el que, aunque expresamente no se hace referencia a las rentas derivadas de cualquier forma de uso o disfrute de los bienes inmuebles como consecuencia de la titularidad de acciones o participaciones en los fondos propios de la entidad que detenta el bien inmueble, se dispone que las rentas derivadas de derechos de multipropiedad que puedan ser utilizados durante períodos que no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural, solamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el titular de este derecho. En este supuesto no será de aplicación lo previsto en el artículo 6.1 del Convenio en relación con las rentas inmobiliarias, precepto en el que se establece una tributación compartida entre el Estado donde se encuentra ubicado el bien inmueble y el Estado donde reside el perceptor de la renta. También el Convenio Hispano-Belga, en el número 1 de su Protocolo, excluye de gravamen las rentas vinculadas con la titularidad de un derecho de multipropiedad si la duración del derecho no excede de un mes por año natural. Es de resaltar que en este último Convenio (artículo 6.5) sí se hace una mención expresa a las rentas vinculadas a la propiedad de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad que confieren a su dueño el disfrute de bienes inmuebles detentados por dicha sociedad o entidad.

²³ El mismo criterio se aplica en los Convenios Modelo de 1980 y 2001 de las Naciones Unidas entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, así como en los Convenios Modelo para evitar la doble imposición internacional en el ámbito estadounidense. Sobre estos convenios, vid. RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003, págs. 208 y ss.

imposición tanto en el Estado contratante donde se encuentre ubicado el bien inmueble como en el otro Estado contratante donde resida aquél²⁴.

Ésta es la fórmula seguida por los instrumentos bilaterales firmados por España, con la única excepción del Convenio Hispano-Austriaco, en el que se establece que sólo el Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles podrá gravar las rentas producidas por éstos. En estos supuestos de tributación compartida, y como es conocido, será el Estado de residencia del perceptor de las rentas el que venga obligado a soportar las medidas de corrección de la doble imposición internacional recogidas en el artículo 23 MC OCDE.

No obstante, es necesario remarcar que el artículo 6.1 MC OCDE no determina la forma en que las rentas inmobiliarias deben gravarse sino que se limita a atribuir al Estado donde se encuentra el bien inmueble el derecho a someter a imposición dichas rentas, realizándose el gravamen de acuerdo con su normativa interna²⁵.

En atención a dicha circunstancia, procederemos, de forma inmediata, a examinar lo dispuesto en la normativa interna española ya que la misma adquiere especial relevancia tanto en el caso de que exista o no un Convenio de doble imposición.

2.2. Normativa interna

2.2.1. Cuestiones previas

Como punto de partida del examen que nos proponemos realizar en este apartado, debemos precisar que en la normativa interna española reguladora de la tributación de los no residentes no se emplea el término “renta” inmobiliaria, sino que utiliza las expresiones “rendimientos” de bienes inmuebles e “imputaciones” de renta, las cuales acto seguido pasamos a delimitar:

2.2.2. Rendimientos derivados, directa o indirectamente, de los bienes inmuebles o de derechos relativos a los mismos

2.2.2.1. Calificación

El artículo 13.1 TRLIRNR, en su letra g), considera obtenidos en territorio español los rendimientos procedentes, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el mismo, o de derechos reales relativos a éstos, como clara aplicación del citado criterio de territorialidad.

²⁴ Como precisa el apartado 1 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE, lo dispuesto en este artículo no se aplicará ni a los bienes inmuebles que se encuentren situados en el Estado donde reside el perceptor de los rendimientos ni a los bienes inmuebles ubicados en un tercer Estado, supuestos en los que entrará en juego lo previsto en el artículo 21 MC OCDE.

²⁵ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 385 de 12 de noviembre de 2001 (<http://www.aeat.es>).

Este artículo plantea, en nuestra opinión, una serie de cuestiones que deben ser analizadas en orden a la determinación de qué rendimientos deben considerarse sujetos a tributación de conformidad con el marco normativo expuesto.

En este orden de ideas, creemos oportuno destacar que el precepto no recoge una definición acerca de lo que debemos entender, a estos efectos, por “bienes inmuebles”. Para subsanar esta indefinición, y ya que el artículo 3 TRLIRNR establece que lo dispuesto en este Texto Refundido se interpretará en concordancia con lo establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, se deberá aplicar el concepto de “bien inmueble” que genera rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concepto al que se refiere el artículo 20.I TRLIRPF, englobando dentro del mismo a los inmuebles rústicos y urbanos, así como los derechos que recaigan sobre los mismos²⁶. Con todo, debemos observar que este último precepto tampoco los define. Por ello, y ante esta indefinición, entendemos que sería de aplicación la distinción que entre inmuebles urbanos y rústicos realiza el Texto Refundido de la Ley del Catastro, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en su artículo 7²⁷.

Expuesto lo anterior, debemos añadir que la norma tampoco especifica qué debe entenderse por rendimientos derivados “directamente” o “indirectamente” de los bienes inmuebles o derechos relativos a los mismos, por lo que consideramos oportuno delimitar dichos conceptos. Asimismo, y para finalizar este apartado, nos referiremos a las comisiones derivadas de la intermediación inmobiliaria.

2.2.2.1.1. Arrendamientos

En lo concerniente a los rendimientos derivados directamente de los bienes inmuebles podemos destacar, entre otros, los siguientes: se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos que deriven del arrendamiento de los bienes inmuebles situados en el mismo. Así, las cantidades que percibe el arrendador no residente estarán sujetas a la norma interna española. Dentro de dichas cantidades se incluirán no sólo las concernientes al pago del arrendamiento *stricto sensu*²⁸, sino también, entre otras, las derivadas de la cesión del contrato de arrendamiento del bien inmueble²⁹, subarrendamiento cuando percibe dichas cantidades el titular del inmueble, indemnización percibida por el arrendador por la resolución unilateral del contrato de arrendamiento por parte del arrendatario y las cantidades abonadas al arrendador por el arrendatario como consecuencia de los daños sufridos por el bien inmueble. Por lo que se refiere a la fianza que abona el arrendatario, su constitución no tiene

²⁶ En este sentido se manifiesta CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Cisspraxis, Bilbao, 2003, pág. 307.

²⁷ Sobre este aspecto, vid. VV. AA., *Todo Renta 2001. Ejercicio fiscal 2000*, Cisspraxis, Bilbao, 2001, págs. 182 y 183, en relación con el artículo 62 de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas Locales.

²⁸ Se incluirá dentro de estas rentas las que derivan del arrendamiento de las azoteas de los edificios en propiedad horizontal tanto para la instalación de antenas de telefonía móvil como de carteles luminosos.

²⁹ En este caso nos referimos a la participación del arrendador en el importe derivado de la cesión del contrato de arrendamiento. La cantidad que percibe el arrendatario-cedente tiene la consideración de ganancia de patrimonio.

la consideración de renta sometida a tributación; en cambio, si la fianza se destina al pago de las últimas mensualidades se califica como renta sujeta a gravamen.

En el artículo 13.1.g) TRLIRNR se hace referencia también a los rendimientos derivados "indirectamente" de bienes inmuebles. En relación con este tipo de rendimientos, CHECA GONZÁLEZ pone de relieve que el adverbio "indirectamente" recogido en este precepto tiene su fundamento en lo dispuesto en el artículo 6.5 del Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta, teniendo como finalidad incluir, en este ámbito, supuestos tales como el *time-sharing*, multipropiedad o propiedad a tiempo compartido de bienes inmuebles situados en territorio español³⁰.

En este punto debemos recordar que en la normativa interna española no se utiliza ninguna de las anteriores expresiones, sino que la Ley 42/1998 que regula los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, articula estos derechos mediante dos vías; bien como un derecho real limitado sobre el bien inmueble, bien como un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada. Por tanto, la renta generada como consecuencia de la constitución de un arrendamiento de esta naturaleza estaría enmarcada dentro de los rendimientos derivados directamente de los bienes inmuebles, mientras que las rentas producidas por la constitución o cesión del derecho real de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles se encontrarían dentro de lo que la norma califica como rendimientos de los derechos sobre los bienes inmuebles, a los cuales, acto seguido, pasamos a referirnos.

2.2.2.1.2. Otros derechos relativos a los bienes inmuebles

Por lo que concierne a la delimitación de los rendimientos derivados de derechos relativos a los bienes inmuebles situados en territorio español, estimamos que dentro de los mismos quedarían englobados, además de la constitución o cesión del derecho real de aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles, los procedentes de la constitución o cesión de un derecho real de uso y disfrute sobre los mismos, es decir, usufructo, uso, habitación, derecho de superficie, servidumbre y derecho de vuelo, así como los derivados de la cesión de algún aprovechamiento sobre el bien inmueble³¹.

³⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 157.

El citado precepto señala: *cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad atribuya a su dueño el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.*

En opinión de GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, "La propiedad inmueble y el no residente", ob. cit., págs. 12 y 13, la finalidad de este precepto es que las rentas derivadas de la cesión de este derecho de disfrute se puedan gravar en el Estado en el que están situados los bienes inmuebles, estableciendo así un punto específico de conexión y evitando, de esta manera, la entrada en juego del artículo 21 MC OCDE.

³¹ En este sentido, PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pág. 152, en la nota núm. 200, hace referencia a la cesión del derecho a extraer piedra de una finca rústica como circunstancia generadora de un rendimiento del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.2.2.1.3. Comisiones inmobiliarias

Mención especial merece la tributación de las comisiones generadas por la intermediación en la compraventa de bienes inmuebles situados en territorio español cuando el intermediario es un sujeto no residente que opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente. En relación con esta cuestión se ha manifestado la Audiencia Nacional, en su sentencia de 30 de julio de 2003, tomando en consideración tanto lo dispuesto en el artículo 11 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como lo establecido en el también derogado artículo 71.2.b)1º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprobaba el Reglamento del Impuesto; en el primero de ellos se disponía que eran sujetos pasivos por obligación real quienes obtenían rendimientos satisfechos por personas físicas residentes en territorio español, mientras que en el segundo se precisaba que no se consideraban obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación vinculadas con las mismas.

En el citado pronunciamiento se ha señalado que los bienes inmuebles no se pueden calificar como “mercaderías”. Dicha equiparación no es posible ni desde una interpretación gramatical del precepto ni desde su acomodación a lo dispuesto en el Código Civil o en el Código de Comercio. De este último se extrae como criterio que cuando se alude al término “mercaderías” o “mercancías”, se refiere exclusivamente a los bienes muebles que son los únicos que pueden ser objeto de traslado de un Estado a otro y, por tanto, de tráfico internacional³².

Sin embargo, en el vigente TRLIRNR ya no se hace alusión al hecho de que la sujeción a gravamen derive de que el rendimiento sea abonado por una entidad residente en territorio español, pero, en cambio, sí se mantiene la exclusión del gravamen de los rendimientos obtenidos por la mediación en la compra-venta internacional de mercancías. En nuestra opinión, las rentas generadas por la intermediación inmobiliaria se encuentran reguladas dentro de las previstas en el artículo 13.1.b)2º TRLIRNR, el cual dispone que están sujetas a imposición las rentas de actividades económicas consistentes en las prestaciones de servicios utilizados en territorio español, entendiéndose que se produce esta circunstancia cuando sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo³³.

2.2.2.2. Formas de sujeción

2.2.2.2.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Una vez delimitado cuándo los rendimientos se consideran obtenidos en territorio español, y en aras a la determinación del régimen de tributación aplicable, el TRLIRNR³⁴ toma

³² Base de datos Normacef fiscal (Referencia NFJ017274).

³³ No obstante, y como ya expusimos en páginas precedentes, en el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición en el cual no se haga una referencia expresa a las rentas obtenidas en la intermediación, será de aplicación lo previsto en el artículo 21 MC OCDE, tributando dichas rentas, por tanto, en el Estado de residencia del perceptor.

³⁴ Artículos 15 y ss.

en consideración el hecho de que las rentas se obtengan o no mediante establecimiento permanente³⁵.

De acuerdo con el artículo 16 TRLIRNR, la renta imputable a los establecimientos permanentes vendrá configurada por: a) los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas que desarrolla el establecimiento; b) los rendimientos que se derivan de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente; y c) por las ganancias o pérdidas patrimoniales vinculadas a dichos elementos.

Para el cálculo de la base imponible se aplicará lo previsto en el TRLIS (sin perjuicio de las especialidades establecidas en el artículo 18 TRLIRNR); es decir, se parte, del resultado contable del establecimiento permanente, aplicándose sobre dicha base imponible un tipo impositivo del 35 por 100; adicionalmente se aplica un tipo de gravamen del 15 por 100 sobre las cantidades transferidas al extranjero con cargo a las rentas del establecimiento, salvo que se trate de un establecimiento permanente del que es titular una entidad residente, desde un punto de vista tributario, en otro Estado miembro de la Unión Europea o, a condición de reciprocidad, resida en un Estado con el que haya suscrito España un Convenio para evitar la doble imposición (y a salvo que en el mismo se disponga otra cosa)³⁶. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente sin que pueda exceder de doce meses, devengándose el Impuesto el último día de dicho período³⁷. Asimismo, el establecimiento permanente deberá presentar la correspondiente declaración en el plazo

³⁵ Sobre el régimen tributario de los establecimientos permanentes, *vid.* MEDINA CEPERO, Juan Ramón, "La tributación de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente", *Revista de Información Fiscal*, núm. 60, 2003, págs. 11 y ss.

Según lo previsto en el artículo 13.1.a) TRLIRNR, se entiende que una persona, ya sea persona física ya sea persona jurídica, opera en territorio español mediante establecimiento permanente, *cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o de lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

En particular, se entenderán que constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, sucursales, oficinas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos; las minas, canteras, pozos de petróleo o gas; explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación y montaje cuando su duración exceda de seis meses.

El artículo 5 MC OCDE define el término "establecimiento permanente" como un lugar fijo en el que una empresa realiza total o parcialmente su actividad (párrafo 1º); junto a esta definición genérica recoge una enumeración no exhaustiva de determinados supuestos que deben ser considerados como establecimiento permanente (párrafos 2º y 3º). En el párrafo 4º de este precepto se contiene un listado de exclusiones relativas a actividades que no constituyen establecimiento permanente aunque se ejerzan mediante una instalación fija de negocios. Por último, en sus párrafos 5º y 6º se precisa cuándo la utilización de una persona autorizada para contratar en nombre de una empresa supone que ésta actúa mediante establecimiento permanente.

³⁶ *Vid.* Artículo 19 TRLIRNR.

Serán de aplicación las bonificaciones y deducciones a que se refiere este artículo, en su párrafo cuarto, es decir, aquellas reguladas en los artículos 30 a 44 TRLIS. También se podrán restar las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

³⁷ En el artículo 20.2 TRLIRNR se recogen unos supuestos especiales de conclusión anticipada del período impositivo.

de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo³⁸.

Compartimos la opinión manifestada por MEDINA CEPERO cuando señala que se puede entender que los rendimientos analizados se obtienen mediante establecimiento permanente si la gestión de los mismos se realiza mediante una "instalación de negocios", circunstancia que se producirá si en la actividad se utiliza un local de negocios, el cual debe estar establecido en un lugar fijo y debe tener cierto grado de permanencia; en dicho local ejercerá sus funciones el personal que gestiona la actividad³⁹. Por ello, nos encontraremos claramente con un supuesto de utilización de establecimiento permanente si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 25.2 TRLIRPF, en el que se señala que el arrendamiento y la compraventa de bienes inmuebles se consideran como actividad económica si se cuenta, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y, además, para la ordenación de la actividad se cuenta, al menos, con una persona contratada a jornada completa⁴⁰.

2.2.2.2.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Cuando los contribuyentes no operen en España mediante establecimiento permanente, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes actúa como un impuesto instantáneo que se devenga en el momento que los rendimientos son exigibles, salvo que se produzca con

³⁸ Los modelos que se deben utilizar para cumplir dicha obligación son el 200 y el 201, aprobados por la Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril.

En el artículo 38 TRLIRNR se establece un régimen particular de tributación para las entidades en régimen de atribución de rentas que están constituidas en el extranjero y que tienen presencia en territorio español.

³⁹ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, *Supuestos prácticos sobre tributación de no residentes*, ob. cit., pág. 146, nota núm. 190.

⁴⁰ No obstante, MOLES PALLEJÁ, Pere, "Aspectos prácticos de la tributación de inmuebles en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes", *Boletín Jurídico de la Empresa*, núm. 94, 2004, págs. 15 y 16, considera que dicha actividad tendrá el carácter de económica pero no se utilizará en su desarrollo un establecimiento permanente.

Según nuestro criterio, si se cumplieran dichos requisitos nos encontraríamos con una actividad realizada mediante establecimiento permanente, no debiendo quedar sólo circunscrita al arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles. En el mismo sentido se manifiesta Carmona Fernández, Néstor; *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 307.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 17 de noviembre de 2000, entiende que la explotación mediante arrendamiento de un edificio se realiza mediante establecimiento permanente si se cuenta con un lugar fijo de negocios, y se cuenta con una estructura operativa para el correcto funcionamiento del inmueble con cierto personal a su cargo, así como con un mandatario que tiene poder suficiente para concluir contratos en nombre y representación del arrendador (<http://www.aeat.es>).

La Dirección General de Tributos, en su contestación de 20 de marzo de 2001 a la consulta núm. 2061-01, considera que la actividad de arrendamiento se realiza mediante establecimiento permanente si se cumplen los requisitos que califican a dicho rendimiento como actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (<http://www.aeat.es>).

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en su contestación a la consulta núm. 63 de 22 de marzo de 1999, precisa que en el caso en que los propietarios no residentes de un bien inmueble sito en territorio español que lo ceden a una empresa turística para que ésta lo explote, si dicho propietario se limita a cederlo o arrendarlo, con independencia del uso que la entidad cesionaria o arrendataria le dé a dicho bien inmueble, no nos encontramos ante un establecimiento permanente (<http://www.aeat.es>).

anterioridad el pago⁴¹. En este supuesto, se debe tributar por cada devengo de renta que se produzca, efectuándose, por tanto, tantas declaraciones como devengos existan⁴².

A la hora de calcular la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos obtenidos por un sujeto no residente sin mediación de establecimiento permanente, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 24.1 TRLIRNR, esto es, se tributará por el rendimiento íntegro obtenido, determinado según las reglas previstas en el TRLIRPF⁴³. Así, por ejemplo, en el caso frecuente de los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, el artículo 20 TRLIRPF establece que la base imponible estará configurada por el importe que, por todos los conceptos, se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido –o Impuesto General Indirecto Canario–⁴⁴.

Si los citados rendimientos se perciben en especie, la base imponible estará constituida por el valor normal en el mercado de la contraprestación recibida⁴⁵. Esta magnitud se incrementará con el ingreso a cuenta correspondiente.

Repárese en que, al tributar por el rendimiento íntegro, dicho importe no se podrá reducir por el conjunto de gastos que el artículo 21.1 TRLIRPF establece para los rendimientos del capital inmobiliario en los supuestos en que los citados rendimientos son obtenidos por residentes.

Sin duda, el hecho de que el sujeto no residente, que opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, tribute sobre el rendimiento íntegro en lugar de sobre el rendimiento neto, como ocurre con los residentes, podría suscitar la duda de si este sistema de determinación de la base imponible puede ir en contra del cumplimiento efectivo de las

⁴¹ Artículo 27.1.a) TRLIRNR.

Como establece el artículo 15.2 TRLIRNR, no se podrán compensar entre sí las rentas.

⁴² Para ello, se utiliza el modelo 210, aprobado por la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre. En esta Orden también se permite agrupar en la misma declaración las rentas devengadas en un mismo trimestre natural por un mismo contribuyente (o varios contribuyentes) utilizando, con esta finalidad, el modelo 215.

⁴³ La circunstancia de que sea el rendimiento íntegro el sometido a gravamen va a suponer que no sean de aplicación ni la reducción del 50 por 100 del rendimiento neto prevista para el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, ni la reducción del 40 por 100 del rendimiento neto para los rendimientos del capital inmobiliario generados en más de dos años o para aquellos que se califiquen reglamentariamente como irregulares (artículo 21, apartados 2 y 3, TRLIRPF).

⁴⁴ En relación con esta cuestión, debemos señalar que el artículo 63.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, concede expresamente la facultad al sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de acuerdo con las normas de Derecho común. Así, si el sujeto pasivo repercutiera dicha carga tributaria, la misma formaría parte también de la base imponible.

⁴⁵ Vid. Artículo 47.1 TRLIRPF.

Ante la dificultad que se plantea, en numerosas ocasiones, a la hora de determinar la valoración tributaria de algunas rentas, el artículo 91 LGT posibilita que el contribuyente pueda solicitar a la Administración tributaria, cuando la normativa propia de cada tributo así lo establezca, que determine con carácter previo y vinculante dicha valoración.

libertades fundamentales recogidas en el Tratado CE, pudiendo llegar a tener, incluso, un carácter discriminatorio, vulnerando así lo establecido en su artículo 12⁴⁶.

Como es sobradamente conocido, la interdicción recogida expresamente en el citado artículo 12 es la de la discriminación por razón de la nacionalidad, pero no por razón de la residencia. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha reiterado que la diferencia de trato por razón de residencia puede considerarse como una restricción encubierta por razón de la nacionalidad⁴⁷. Ahora bien, el Tribunal ha determinado que las disposiciones de la norma fundacional de la Comunidad Europea que reconocen las cuatro libertades comunitarias, es decir, libertad de circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales⁴⁸, no son más que manifestaciones concretas del citado principio general de no discriminación, por lo que la aplicación del artículo 12 del Tratado sólo se producirá cuando no exista otra disposición específica aplicable⁴⁹.

Expuesto lo anterior, la circunstancia que en estos momentos nos interesa dilucidar es si la determinación de la base imponible del Impuesto a través de un sistema distinto y más gravoso para el no residente constituye una vulneración del principio de no discriminación en los términos planteados precedentemente. Aunque no existe un pronunciamiento expreso del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso de este tipo de rendimientos, la Corte de Luxemburgo, en su sentencia de 12 de junio de 2003⁵⁰, ha considerado, en relación con la determinación de la base imponible de los rendimientos profesionales calculada sobre el rendimiento íntegro, que no permitir la deducción al sujeto no residente de los gastos vinculados a la actividad profesional cuando sí se posibilita dicha deducción al residente, supone una vulneración de los principios recogidos en los artículos 59 y 60 del Tratado CE (en la actualidad, artículos 49 y 50)⁵¹ carente de justificación, lo cual permite, en nuestra opinión, contem-

⁴⁶ En el artículo I-4.2 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa se dispone que *en el ámbito de aplicación de la Constitución, y sin perjuicio de sus disposiciones particulares, se prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad*.

⁴⁷ *Vid.*, por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de junio de 1991 (asunto C-221/89, *Factortame*, Rec. 1991, pág. I-3905).

⁴⁸ Estas libertades aparecen recogidas en la Tercera Parte del Tratado CE denominado *Políticas de la Comunidad* en sus Títulos I y III.

En el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, en su artículo I-4.1 se indica que *la Unión garantizará en su interior la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales y la libertad de establecimiento, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución*. A esta finalidad dedica la sección 2ª (*Libre circulación de personas y servicios*), sección 3ª (*Libre circulación de mercancías*) y sección 4ª (*Capitales y pagos*) del Capítulo I *Mercado interior*, correspondiente al Título III *Políticas y acciones internas* de la Parte III del Tratado denominada *De las Políticas y el funcionamiento de la Unión*.

⁴⁹ Asunto C-177/94, *Perfili*, Rec. 1996, pág. I-0161.

⁵⁰ Asunto C-234/01, *Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord*, Rec. 2003, pág. I-05933.

⁵¹ Esta sentencia es comentada por MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 122, 2004, págs. 460 y 461, quien señala que esta sentencia "es un eslabón importantísimo en la jurisprudencia del TJCE en materia de impuestos directos, puesto que, de alguna forma, se aparta de la regla o presunción establecida en la STJCE *Schumacker* en el sentido de que residentes y no residentes, en principio, se encuentran en situaciones distintas. Aunque algunos pueden considerar que el TJCE está empeñado en atacar las bases de la fiscalidad internacional tal y como se conoce hasta ahora, debemos tener en cuenta que el razonamiento del TJCE no se aparta de principios nacionales constitucionalizados. La no deducción de gastos para los no residentes puede llevar a gravar rentas ficticias, un resultado que no parece muy acorde con el principio de capacidad económica y que, sin embargo, por tradición o por falta de activismo de los tribunales constitucionales nacionales (o de los propios contribuyentes), ha permanecido hasta hoy en nuestros sistemas tributarios".

plar la posibilidad de que el cómputo del rendimiento basado exclusivamente en el importe íntegro cuando es obtenido por un sujeto no residente pueda ser enjuiciado como discriminatorio, con independencia de la naturaleza de dicho rendimiento.

Sobre la base imponible calculada conforme a las reglas anteriormente expuestas, se aplicará el tipo de gravamen proporcional del 25 por 100 para calcular la cuota tributaria⁵². De la deuda tributaria, determinada conforme a las normas descritas, sólo podrán deducirse las cantidades entregadas por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 TRLIRPF, según establece el artículo 26.a) TRLIRNR. En este último precepto, en concreto en su letra b), también se permite deducir los pagos a cuenta que se hubiesen practicado sobre la renta del contribuyente; sin embargo, y como expondremos a continuación, si la renta inmobiliaria está sujeta a pago a cuenta, su perceptor no tendrá la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación.

2.2.2.3. Pagos a cuenta⁵³

Por lo que se refiere a las retenciones, o ingresos a cuenta, aplicables a los rendimientos inmobiliarios percibidos por un no residente, es necesario reseñar una serie de cuestiones.

Si los rendimientos son obtenidos por un no residente que actúa mediante establecimiento permanente, se aplicará lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴, es decir, estarán sujetos a pago a cuenta los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, salvo determinadas excepciones⁵⁵. La base para el cálculo del pago a cuenta estará formada por la contraprestación íntegra exigible o satisfecha; si los citados rendimientos son percibidos en especie, la base del pago a cuenta vendrá determinada por el valor de mercado del bien o servicio recibido⁵⁶. Sobre la citada base se aplicará como porcentaje de retención –o ingreso a cuenta– el 15 por 100⁵⁷.

⁵² Artículo 25.1.a) TRLIRNR.

⁵³ En lo concerniente a los ingresos a cuenta y retenciones que hayan soportado las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 TRLIRPF, aquellos se atribuirán a los socios, herederos, comuneros, partícipes, respectivamente, según lo previsto en la sección 2ª del título VII del TRLIRPF y en el capítulo V del TRLIRNR.

⁵⁴ Artículos 23 TRLIRNR y 8 RIRNR.

⁵⁵ En el artículo 58.1.e) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –en adelante RIS–, se establece que están sujetas a retención o ingreso a cuenta las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos de explotaciones económicas.

No obstante, esta obligación de realizar pagos a cuenta se amplía en el apartado 2 de este precepto; así, se precisa que si en un mismo contrato se produce conjuntamente la cesión de un bien inmueble y de bienes o derechos de los incluidos en el artículo 24.4 TRLIRPF, se deberá practicar la retención sobre el importe total de dicho contrato. Asimismo, se señala que si un mismo contrato comprende el arrendamiento, subarrendamiento o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles no existirá dicha obligación salvo que se trate del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

⁵⁶ Vid. Artículo 62, apartados 1 y 5, RIS.

⁵⁷ Vid. Artículo 64.a) RIS.

Por el contrario, en el supuesto de que los rendimientos inmobiliarios sean percibidos por un no residente sin mediación de establecimiento permanente, existirá una obligación general de practicar pago a cuenta sobre todos los rendimientos inmobiliarios sujetos a gravamen por parte de los sujetos recogidos en el artículo 31 TRLIRNR⁵⁸, excepto si se acredita el pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o dichos rendimientos están exentos de gravamen, o reglamentariamente se encuentran exceptuados de pago a cuenta⁵⁹. A la hora de determinar los citados pagos a cuenta, el artículo 31.2 TRLIRNR señala que la cantidad que debe ser retenida o ingresada a cuenta debe ser equivalente a la resultante de aplicar las disposiciones previstas en el TRLIRNR⁶⁰ para el cálculo de la deuda tributaria, sin tener en consideración lo previsto en sus artículos 24.2 y 44; es decir, en el caso de que el rendimiento se satisfaga en metálico, la base del pago a cuenta será el rendimiento íntegro percibido y se aplicará como porcentaje de retención el 25 por 100⁶¹. En el supuesto de que los rendimientos sean percibidos en especie, el ingreso a cuenta vendrá determinado por el resultado de aplicar a la valoración de la retribución en especie –su valor en el mercado– también el porcentaje del 25 por 100⁶².

Dicho lo anterior nos queda por añadir que el sujeto no residente estará excluido de la obligación de presentar la declaración-liquidación del Impuesto vinculada a dichos rendimientos si éstos han sido objeto de retención o ingreso a cuenta, como establece el artículo 28.3 TRLIRNR.

2.2.3. Imputación de rentas inmobiliarias

2.2.3.1. Calificación

Además de los “rendimientos inmobiliarios”, el artículo 13.1.h) TRLIRNR determina que se consideran obtenidas en territorio español, las rentas imputadas a los contribuyentes per-

⁵⁸ Son los siguientes: a) las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español; b) las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas respecto de las rentas que abonen o satisfagan en el ejercicio de aquéllas; c) los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente cuando los rendimientos satisfechos constituyan gasto fiscalmente deducible; y d) las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, y que sean contribuyentes en virtud de lo dispuesto en el artículo 38 TRLIRNR. Se excluye expresamente de esta obligación a las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

⁵⁹ Vid. Artículos 31.4.c) y e) TRLIRNR y 10 RIRNR.

⁶⁰ Sin perjuicio de las disposiciones establecidas en los Convenios para evitar la doble imposición

⁶¹ En el caso de los rendimientos derivados de los arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles urbanos, y obtenidos por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, el tipo aplicable tanto a la retención como al ingresos a cuenta es el 15 por 100.

⁶² En el artículo 31.2 RIRNR se establece que, cuando las rentas sean satisfechas o abonadas en especie, se debe aplicar lo dispuesto en el capítulo III del título VI del RIRPF.

El obligado a efectuar el pago a cuenta utilizará, para ello, el Modelo 216 (aprobado por la Orden Ministerial de 9 de diciembre de 1999) de presentación trimestral, salvo que tenga la consideración de gran empresa, en cuyo caso la presentación será mensual. Además de este modelo, se deberá presentar una declaración-resumen anual utilizando, para ello, el Modelo 296 (aprobado por la citada Orden Ministerial de 9 de diciembre de 1999).

sonas físicas⁶³ titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

Antes de comenzar su análisis, debemos recordar lo que se ha dicho en páginas anteriores respecto a la inclusión de las rentas de esta naturaleza, bien en el artículo 6 MC OCDE, bien en su artículo 21. En el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición, si las rentas imputadas se consideran dentro de las reguladas en el primero de dichos preceptos, el Estado donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles podría gravarlas, mientras que en el segundo supuesto sólo podrían someterse a imposición en el Estado donde residiera el titular de las mismas.

Una vez expuesto lo anterior, debemos destacar que esta modalidad de gravamen también existe en el ámbito de la tributación sobre la renta de las personas físicas residentes, la cual ha sido objeto de severas críticas por parte de un importante sector de la doctrina española⁶⁴ al entender que se está gravando una renta inexistente o ficticia, sometándose, en realidad, a imposición no la renta sino la propiedad de bienes inmuebles o titularidad de derechos reales sobre los mismos, manifestaciones de capacidad económica ya gravadas en España tanto en el Impuesto sobre el Patrimonio como en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que existan, además, mecanismos correctores de la sobreimposición de origen interno producida por la apuntada yuxtaposición de gravámenes.

Del examen del artículo 87 TRLIRPF, que regula la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podemos apreciar dos diferencias si lo comparamos con el tenor del artículo 13.1.h) TRLIRNR. En primer lugar, este último precepto no excluye expresamente de gravamen, como es lógico, a la vivienda habitual del no residente, pero tampoco a los inmuebles urbanos afectos a actividades económicas, generadores de rendimientos del capital inmobiliario, al suelo no edificado, o a los inmuebles en construcción o aquellos que por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso. En segundo lugar, no se hace en el artículo 13 una referencia expresa a los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles urbanos, incluido el derecho real de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

La situación anteriormente descrita ha generado una serie de dudas interpretativas en referencia a si sería aplicable lo dispuesto en la regulación de la imputación de las rentas

⁶³ En el supuesto de que la titularidad o posesión por cualquier título de los bienes inmuebles corresponda a una entidad no residente, la misma será objeto de gravamen en virtud de la aplicación del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes previsto en los artículos 40 a 45 TRLIRNR. En nuestra opinión, nos encontramos con una figura impositiva que, aunque regulada en el TRLIRNR, lo que realmente somete a imposición es el patrimonio inmobiliario de determinadas entidades no residentes.

⁶⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "La trasgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*, T. II, 1991, pág. 278; PERIS GARCÍA, Purificación, *Bienes inmuebles urbanos e impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, Tecnos, Madrid, 1998, pág. 66; BANACLOCHE PÉREZ, Julio, "El IRPF: las imputaciones y otras rentas", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2000, pág. 1; MEDINA CEPERO, Juan Ramón, "La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin establecimiento permanente", *Crónica Tributaria*, núm. 101, 2001, pág. 129 y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., "La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual", *Impuestos*, núm. 2, 2002, pág. 30.

inmobiliarias para los residentes a los sujetos no residentes. Por lo que concierne a la cuestión de si los inmuebles urbanos anteriormente citados generan o no renta imputada para el sujeto no residente, CHECA GONZÁLEZ entiende que estos elementos inmobiliarios no estarían sujetos a gravamen, conectando el artículo 12.1.g) de la derogada Ley 41/1998 (que es, en la actualidad, el artículo 13.1.h) TRLIRNR) con lo dispuesto en el artículo 71 de la también derogada Ley 40/1998 (en la actualidad, artículo 87 TRLIRPF)⁶⁵. Estimamos plenamente acertada la opinión del citado profesor considerando, a mayor abundamiento, que dicho razonamiento viene avalado por la remisión expresa que hace el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 87 TRLIRPF para determinar el cálculo de las rentas inmobiliarias imputadas.

En lo que atañe a los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles, la remisión que hace el artículo 24 TRLIRNR al artículo 87 TRLIRPF supone, en nuestra opinión, que la titularidad de dichos derechos estará gravada en España con independencia de que su titular sea residente o no en territorio español.

2.2.3.2. Cuantificación

Para calcular la renta imputada, se aplicarán sobre el valor catastral del bien inmueble los porcentajes siguientes: 2 por 100, con carácter general; 1,1 por 100 cuando los valores catastrales hayan sido objeto de revisión o modificación, de acuerdo con lo previsto en el TRLRHL, y hayan entrado en vigor los nuevos valores catastrales a partir del 1 de enero de 1994.

Si en la fecha de devengo (el devengo del Impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año⁶⁶), el inmueble urbano careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado, la determinación de la renta imputada resultará de aplicar, sobre el 50 por 100 del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, el porcentaje del 1,1 por 100.

En fin, y a efectos de la determinación de la cuota del Impuesto, sobre las magnitudes anteriormente calculadas se aplicará el tipo de gravamen del 25 por 100, tal y como establece el artículo 25.1.a) TRLIRNR.

2.2.3.3. Contribuyente

El contribuyente⁶⁷ será el propietario del inmueble urbano a la fecha de devengo del Impuesto, salvo que sobre el citado inmueble urbano existiera un derecho real de uso y disfrute, en cuyo caso el contribuyente sería el titular de dicho derecho. En el supuesto de

⁶⁵ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 158.

⁶⁶ Vid. Artículo 27.1.c) TRLIRNR.

⁶⁷ El titular de la renta inmobiliaria imputada estará obligado a presentar la declaración-liquidación utilizando, para ello, según lo previsto en la Orden HAC/3626/2003, el modelo 210. El plazo de presentación e ingreso va desde el 1 de enero hasta el 30 de junio siguientes a la fecha de devengo. No obstante, se podrá utilizar el modelo 214 (modelo simplificado) para autoliquidar el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el supuesto de que el patrimonio de la persona física no residente esté constituido exclusivamente por una vivienda, siendo el plazo de presentación e ingreso al año natural inmediato siguiente al que se refiere la declaración.

que durante el año natural existieran varios contribuyentes, se prorrateará la renta imputada en virtud del número de días en que se haya sido propietario o titular del derecho real de disfrute durante dicho período.

En el caso de los titulares de un derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando éste tenga la consideración de derecho real sobre el bien inmueble, la imputación de renta corresponderá al titular del citado derecho, prorrateándose, en este caso, la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si no pudiera determinarse la base liquidable (por ejemplo, porque al bien inmueble no se le hubiera asignado ningún valor catastral) se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No obstante, no procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de dicho derecho cuando su duración no exceda de dos semanas al año.

Una vez expuesto lo anterior, y aun a riesgo de ser reiterativos, debemos manifestar que, en nuestra opinión, carece de justificación que la persona física, ya sea residente en España o no, deba tributar por una renta inexistente, coincidiendo con la postura manifestada por un importante sector de la doctrina española. Además, y pese a la postura manifestada por la Administración tributaria española, suscita importantes dudas interpretativas, en los supuestos en que exista un Convenio para evitar la doble imposición, la posible aplicación de este gravamen por parte del Estado donde se encuentre ubicado el bien inmueble cuando éste no es objeto de utilización o explotación ya que, como expusimos, el tenor del artículo 6 MC OCDE habla de utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso, no haciendo referencia, en ningún momento, a la mera posibilidad de utilización.

3. Ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles

3.1. Convenios de doble imposición

El artículo 13 MC OCDE, en su párrafo 1º, establece la posibilidad de que el Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles⁶⁸ pueda someter a gravamen la ganancia de capital derivada de la enajenación de los citados bienes inmuebles, pudiendo generarse, por tanto, una situación de doble imposición. Ésta es la fórmula utilizada por España en sus respectivos instrumentos bilaterales, con la única excepción del Convenio Hispano-Austriaco donde se atribuye, con carácter exclusivo, el poder al Estado donde el inmueble se encuentre ubicado para gravar las ganancias de capital que se produzcan con ocasión de la transmisión de dicho bien.

Como punto de partida del análisis que nos proponemos realizar en estos momentos es necesario resaltar, por una parte, que tanto en el artículo 13 MC OCDE como en la práctica totalidad de los Convenios suscritos por España se utiliza la expresión “ganancia de capital” sin que se precise qué debe entenderse por tal y sin que exista una remisión expresa a la legislación interna de los Estados contratantes para su delimitación. Por ello,

⁶⁸ Tal y como son definidos en el artículo 6 MC OCDE.

en los Comentarios al MC OCDE se faculta a las distintas legislaciones nacionales para que éstas concreten dicho concepto y las reglas para su cálculo⁶⁹. En el caso español, y como es sobradamente conocido, la expresión utilizada por el legislador en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es la de “ganancia de capital” sino la de “ganancia de patrimonio”, la cual será objeto de un posterior análisis.

Debemos indicar que en el apartado 5 de los Comentarios al artículo analizado se precisa que el marco de proyección de dicho precepto afecta a todas las rentas derivadas de la venta o permuta de bienes, la enajenación parcial, la expropiación, la aportación no dineraria a una sociedad, la venta de un derecho, la donación e, incluso, la transmisión *mortis causa*⁷⁰. En suma, afectaría a las ganancias generadas tanto a largo como a corto plazo (ganancias especulativas), incluso a las derivadas de la depreciación de la moneda nacional del Estado⁷¹.

No obstante lo anterior, España formuló una reserva a lo dispuesto en el precitado artículo 13, en la redacción anterior a la versión actual del MC OCDE. Mediante la misma se atribuía la facultad de someter a tributación las ganancias de capital generadas como consecuencia de la enajenación de acciones u otros derechos sobre una sociedad cuyo activo estaba conformado principalmente por bienes inmuebles ubicados en territorio español, asimilando, por tanto, el régimen tributario de estos activos financieros al de los bienes inmuebles, tratando así de evitar actuaciones elusivas del pago del gravamen español mediante la utilización de sociedades interpuestas. Dichas actuaciones elusivas se podían amparar en lo previsto en la anterior redacción del artículo 13.4 MC OCDE, donde se establecía que las ganancias de capital a las que no se hacía referencia en los párrafos anteriores de este artículo sólo podían someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente. Sin embargo, la aplicación efectiva de esta reserva venía condicionada por el hecho de que en los respectivos instrumentos bilaterales se incluyera una cláusula específica en este sentido. Nótese que esta cláusula expresa viene establecida en gran parte de los Convenios suscritos por España⁷².

⁶⁹ El hecho de que en el Modelo de Convenio no se especifique qué debe entenderse por ganancia de capital -y consecuentemente los distintos instrumentos bilaterales tampoco lo precisen- y que sean las respectivas legislaciones internas quienes delimiten dicho concepto, puede conllevar, en opinión de GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, “La propiedad inmueble y el no residente”, ob. cit., pág. 354, que se generen situaciones de doble imposición no contempladas expresamente en el Convenio, ya que la ganancia gravada puede ser muy distinta en cada caso.

⁷⁰ En opinión de RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, ob. cit., pág. 324, este listado no tiene carácter taxativo, pudiendo incluirse las operaciones o negocios que, según la normativa interna de cada Estado, fueran susceptibles de generar ganancias de capital.

Por lo que se refiere a la ganancia de capital vinculada a las donaciones y a las transmisiones *mortis causa*, dicha ganancia es la que corresponde al donante y al causante, y no así al donatario o causahabiente.

⁷¹ Vid. Apartado 11 de los Comentarios al artículo 13 MC OCDE.

⁷² Éste es el caso de los Convenios suscritos con Australia, Bélgica, Canadá (también se incluyen las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad de personas –*partnership*– o en una fiducia –*trust*–), China, Corea, Eslovenia (en el que se excluyen las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que cotizan en mercados de valores reconocidos), Estados Unidos de América, Estados Unidos Mexicanos, Estonia, Francia, Filipinas (abarcando, asimismo, las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad de personas o en una fiducia), Federación Rusa, Grecia, India, Irlanda (incluyendo las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en una sociedad de personas), Islandia (con la excepción de las ganancias derivadas de la enajenación

En la actualidad, tras la modificación del artículo 13 MC OCDE realizada en el año 2003⁷³, se establece expresamente la posibilidad de que el Estado contratante donde los bienes inmuebles se encuentren situados pueda gravar la ganancia de capital obtenida por el residente en otro Estado contratante y derivada de la transmisión de las acciones que configuran el capital social de una sociedad, siempre que el valor de las acciones venga determinado en más de un 50 por 100, de manera directa o indirecta, por dichos bienes inmuebles⁷⁴.

Una vez precisado lo anterior, es necesario entrar en el estudio de la normativa interna española que regula las ganancias patrimoniales de origen inmobiliario.

3.2. Normativa interna

3.2.1. Calificación

Según la letra i), apartado 3, del artículo 13 TRLIRNR, se entienden obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales:

acciones que cotizan en mercados de valores reconocidos), Israel, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, Suecia (donde se reconoce el derecho de un Estado contratante a someter a imposición, de acuerdo con su propia legislación, cualquier ganancia derivada de la enajenación de acciones de una sociedad cuyo principal activo consiste en bienes inmuebles, siempre que el vendedor sea un residente del otro Estado contratante que: a) sea nacional del Estado contratante primeramente mencionado, sin ser nacional del otro Estado contratante; b) haya sido residente del Estado contratante primeramente mencionado en cualquier momento durante un período de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación; y c) en el momento de la enajenación, sólo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad), Tailandia, URSS y Venezuela (el activo de la sociedad debe estar compuesto por bienes inmuebles no afectos a actividades empresariales).

En este ámbito debemos destacar que en el Convenio firmado por España con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (tras la modificación del mismo con efecto a partir de 26 de mayo de 1995) se dispone que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de derechos de multipropiedad que puedan ser utilizados durante períodos que no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural, solamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que sea residente el transmitente. En el mismo sentido, el Convenio Hispano-Belga, en el número 1 de su Protocolo, limita la tributación de la ganancia de capital generada como consecuencia de la transmisión de un derecho de multipropiedad al Estado donde se encuentra el bien inmueble si la duración del derecho transmitido no excede de un mes por año natural.

- 73** El párrafo 4º del artículo 13 dispone: *Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.*

En los Comentarios a este precepto se precisa que la determinación del porcentaje del 50 por 100 se realizará, normalmente, comparando el valor del bien inmueble en relación con el valor total del patrimonio de la empresa sin tener en cuenta las deudas y otras responsabilidades de la misma, con independencia de que estén garantizadas o no mediante hipoteca (apartado 28.4).

Asimismo, en los Comentarios se señala que los Estados tienen la posibilidad, en sus respectivos instrumentos bilaterales, de introducir una serie de modificaciones en relación con lo dispuesto en el artículo 13.4 MC OCDE (apartados 28.4, 28.5, 28.6 y 28.7). Así, los Estados pueden adoptar las siguientes modificaciones: a) ampliar o reducir el límite del 50 por 100; b) extender este régimen jurídico no sólo a las ganancias derivadas de la transmisión de acciones sino también a las derivadas de otros activos que representen derechos en las empresas, siempre que el valor de los mismos derive principalmente de bienes inmuebles; c) establecer un porcentaje mínimo de participación en el capital de la empresa para la aplicación de esta disposición; y d) considerar que este precepto no sea de aplicación a las ganancias derivadas de la transmisión de acciones en el curso de una reorganización empresarial o en aquellos casos en que en los bienes inmuebles, los cuales configuran el valor de las acciones, se desarrolla una actividad empresarial.

- 74** Ésta es la fórmula que aparece en el artículo 13.4 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Chile.

Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo está constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuye a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español⁷⁵.

Tal y como se desprende del precepto transcrito, la sujeción al poder tributario del Estado español se produce no sólo en el caso de la transmisión de bienes inmuebles, entendidos éstos desde un punto de vista civilista; en efecto, también se someten a imposición las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de algunos bienes muebles, como son los derechos o participaciones en entidades, cuando la transmisión de los mismos está encubriendo, realmente, la enajenación de elementos inmobiliarios sitos en territorio español⁷⁶.

3.2.2. Formas de sujeción

3.2.2.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Según vimos, el artículo 16.1.c) TRLIRNR establece que la renta imputable a los establecimientos permanentes vendrá determinada, entre otros elementos, por las ganancias o pérdidas patrimoniales vinculadas a los elementos afectos a dichos establecimientos permanentes.

Al igual que lo expuesto al analizar el régimen tributario de los rendimientos inmobiliarios obtenidos por un sujeto no residente mediante establecimiento permanente, para el cálculo de la base imponible se deberán tener en cuenta, las disposiciones del TRLIS. Asimismo, para el cálculo de la cuota tributaria se aplicará sobre la citada base imponible un tipo impositivo del 35 por 100, con una imposición complementaria del 15 por 100 sobre las rentas transferidas al extranjero. La cuota así calculada podrá ser objeto de minoración en el importe relativo a las bonificaciones y deducciones previstas en los artículos 30 a 44 TRLIS, además de las correspondientes retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados⁷⁷.

⁷⁵ Según TOVILLAS MORÁN, José María, "Comentarios al convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio", *Técnica Tributaria*, núm. 50, 2000, pág. 109: "Se trata en este último caso de las "real estate companies", entidades cuyo activo está formado exclusivamente de derechos reales sobre bienes inmuebles. La transmisión de acciones sobre dichas sociedades equivale a la transmisión de la propiedad u otros derechos reales sobre los bienes inmuebles que constituyen el activo de las mismas pero al tratarse de acciones o participaciones sobre bienes inmuebles el Estado de situación del bien inmueble carece de la capacidad de gravamen".

⁷⁶ Así, la venta de acciones de una sociedad no residente cuyo activo está configurado principalmente por acciones de otra sociedad no residente, siendo el activo principal de esta última bienes inmuebles situados en territorio español, estará gravada por el Impuesto español. No obstante, en nuestra opinión, la amplitud de la formulación legal del precepto analizado va a generar importantes problemas en lo que se refiere a su aplicación efectiva, siendo un ejemplo de ello la determinación de cuándo el activo de una sociedad no residente está compuesto principalmente y de manera indirecta por bienes inmuebles situados en territorio español.

⁷⁷ En relación con el período impositivo, devengo, autoliquidación del Impuesto y pagos a cuenta, *vid.* Epígrafe II.B.b.c').

3.2.2.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

En el caso de que la ganancia de patrimonio no derive de bienes afectos a un establecimiento permanente, tanto si es obtenida por una persona física como por una entidad no residente, es necesario determinar una serie de cuestiones. En este orden de ideas, se debe precisar qué se entiende por “ganancia de patrimonio” obtenida por un sujeto no residente ya que en el artículo 13 TRLIRNR no se define dicho término, así como exponer algunos de los supuestos más significativos de dichas ganancias sujetas a imposición. Una vez aclarado lo anterior, y pese a la remisión que el TRLIRNR hace con carácter genérico para el cálculo de la base imponible a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, abordaremos, por una parte, cuáles son las diferencias normativas que expresamente recoge el TRLIRNR y, por otra parte, qué aspectos de lo dispuesto en la citada normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suscitan cuestiones controvertidas para su aplicación en el caso de que el percceptor de la renta sea un sujeto no residente.

A la hora de definir qué debe entenderse por ganancia de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y atendiendo a lo previsto en el artículo 13.3 TRLIRNR, debemos acudir a la norma contenida en el artículo 31.1 TRLIRPF, donde se define como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que tengan la calificación de rendimientos. Las ganancias de patrimonio procedentes de adquisiciones a título lucrativo que obtengan las personas físicas no residentes no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sí lo estarán, en cambio, las que obtengan las entidades no residentes)⁷⁸.

En atención a las consideraciones precedentemente realizadas, y por lo que concierne al tema del presente trabajo, cabe destacar que estarán gravadas por el Impuesto español, entre otras, las siguientes ganancias de patrimonio: a) las derivadas de la transmisión, ya sea a título oneroso ya sea a título lucrativo, de bienes inmuebles ubicados en territorio español; dentro de las primeras incluiremos, entre otras, tanto las generadas por una compraventa como por una permuta; dentro de las segundas, el ejemplo característico lo constituye la donación; b) la percepción por el propietario de una indemnización como consecuencia de que se produzca un daño sobre el bien inmueble; no obstante, si el importe de la indemnización tiene como finalidad restablecer el estado que tenía el bien inmueble en su estado original, nos encontraremos ante una reparación del daño que no genera ningún tipo de renta⁷⁹; c) la percepción de una indemnización por parte del comprador de

⁷⁸ Artículo 12.3 TRLIRNR.

⁷⁹ Debemos recordar que la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en su artículo 19, que regula las garantías por daños materiales ocasionados por vicios y defectos de la construcción, señala como una de dichas garantías el conocido como “seguro decenal”, en el cual es tomador del seguro el promotor, y asegurado el propio promotor y los adquirentes sucesivos del inmueble y mediante el mismo se garantiza, durante diez años, el resarcimiento de los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos que tengan su origen o afecten a la cimentación, los soportes, las vigas, los forjados, los muros de carga u otros elementos estructurales, y que comprometan directamente la resistencia mecánica y estabilidad del edificio.

un bien inmueble en el caso de que se produzca un retraso en su entrega, ya sea pactada ya sea por decisión judicial; d) la percepción por el comprador de la cantidad entregada en concepto de arras o señal entregadas en un contrato de compra-venta por desistimiento del comprador⁸⁰; e) la generada como consecuencia de la transmisión o extinción de derechos reales de uso y disfrute sobre un bien inmueble; f) la indemnización que recibe el arrendatario de una vivienda cuando renuncia a su derecho a la prórroga forzosa⁸¹; g) la expropiación forzosa de un bien inmueble⁸²; h) la transmisión de un bien inmueble a cambio de una renta temporal o vitalicia; etc.

Señalado lo anterior, y continuando con la delimitación del concepto de alteración patrimonial, destacamos que si la ganancia de patrimonio se obtiene sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 24.4 TRLIRNR remite a lo dispuesto en la sección 4ª del capítulo I del Título II del TRLIRPF, con la excepción de lo establecido en los artículos 31.2 y 95.1.a), segundo párrafo. En este punto debemos llamar la atención acerca de que, aunque el artículo 24.4 TRLIRNR se refiere al cálculo de la base imponible, la remisión que realiza al TRLIRPF comporta que la misma tenga también relevancia en lo que atañe a la delimitación del hecho imponible⁸³.

El artículo 31.2 TRLIRPF establece que para el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no existe alteración patrimonial en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación y en la disolución de las comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

⁸⁰ Vid. Contestación de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 1999 a la consulta núm. 2030-99. La misma hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (<http://www.aeat.es>).

⁸¹ En este punto debemos reseñar que tanto la Dirección General de Tributos (vid., por todas, contestación de 14 de mayo de 1999 a la consulta núm. 0771-99 –<http://www.aeat.es>–) como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de enero de 1997 (JT 1997, 298) califican como ganancia de patrimonio la indemnización percibida por el arrendatario. En sentido contrario se manifiesta tanto el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de marzo de 1991 (RJ 1991, 2042) como la Audiencia Nacional, en su sentencia de 8 de marzo de 2000 (JT 2000, 946), quienes entienden que no existe alteración patrimonial al tratarse de una indemnización que constituye una compensación por la pérdida de un derecho. Esta contestación y sentencias se refieren al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸² No obstante, debemos reseñar la sentencia de 12 de marzo de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (JT 2003, 717), en la que se señala que en este supuesto no se genera, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una ganancia patrimonial ya que no existe una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto.

⁸³ Como señala GARCÍA PRATS, Francisco A., "Comentario al artículo 23 Ley 41/1998", VV.AA. (Coordinador: ORÓN MORATAL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 856, y teniendo en cuenta lo previsto en la derogada Ley 40/1998, dicha remisión genérica es susceptible de producir confusión, ya que en la sección no sólo se contienen reglas tendentes a la determinación de la base imponible sino que también la definición y delimitación del concepto de ganancia o pérdida patrimonial, es decir, del hecho imponible. Como señala este autor, si lo que se quería era delimitar el concepto de alteración patrimonial a los efectos de la tributación de los no residentes, se debería haber hecho la remisión al capítulo dedicado a la regulación del hecho imponible y no de la base imponible.

Serán de aplicación, por tanto, tanto la regla general de cálculo de la ganancia de patrimonio como los supuestos especiales de determinación (artículos 32 a 35 TRLIRPF).

De lo dispuesto en el artículo 24.4 TRLIRNR, en relación con lo establecido en el artículo 31.2 TRLIRPF, cabe deducir, *a sensu contrario*, que el sujeto no residente experimentará una alteración patrimonial en los supuestos que acabamos de mencionar, generándose, por tanto, la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial. Éste es el criterio que aparece reflejado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 23 de septiembre de 1997⁸⁴, en la que, en el caso enjuiciado, se determina que en la disolución de una comunidad de bienes, compuesta por bienes inmuebles, con la consiguiente división y adjudicación de los bienes a los comuneros no residentes, se genera una ganancia de patrimonio sujeta a gravamen⁸⁵.

Sobre este extremo, debemos realizar una serie de consideraciones. Para el sujeto residente no se produce una alteración patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se divide la cosa común o se disuelve la comunidad de bienes, pero siempre que la adjudicación se corresponda con su cuota de titularidad. Dicha equivalencia no se produce cuando la cosa común es un bien inmueble⁸⁶ ya que, generalmente, se adjudicará dicho bien a uno de los comuneros, generándose un “exceso de adjudicación”, mientras que el resto percibirá la correspondiente compensación. En este caso, la Dirección General de Tributos entiende que se produce una alteración patrimonial, pudiendo darse una ganancia o pérdida patrimonial⁸⁷.

No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de junio de 1999⁸⁸, y en relación con el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha considerado que la división de la comunidad de bienes, y la consiguiente adjudicación de bienes a cada comunero en proporción a su haber en la comuni-

⁸⁴ (JT 1997, 1149).

⁸⁵ En este caso, la controversia se centraba en la aplicación de lo establecido en el artículo 44.4 de la derogada Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se disponía, utilizando la terminología recogida en dicha norma, que no existía incremento o disminución de patrimonio en la disolución de las comunidades de bienes.

En el mismo sentido se pronuncian, entre otros, SÁNCHEZ-HERRERO CLEMENTE, Álvaro, “Comentario del artículo 23”, VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 3ª edición, PricewaterhouseCoopers-Lex Nova, Valladolid, 2003, pág. 708, y RUIBAL PEREIRA, Luz, *Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes*, CEF, Madrid, 2004, pág. 325.

⁸⁶ Como señala la contestación de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 2003 a la consulta núm. 1446-03, y citando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995, el criterio de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido considerar a los bienes inmuebles como bienes que aunque no son esencialmente indivisibles, sí desmerecen mucho por su división (<http://www.aeat.es>). No obstante, existe algún pronunciamiento judicial en el que se ha indicado que no siempre un bien inmueble es un bien indivisible. Valga, como ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 23 de julio de 1999 (JT 1999, 1648).

⁸⁷ Vid. Contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 2004 a la consulta núm. 2091-04 (<http://www.aeat.es>).

⁸⁸ (RJ 1999, 6133).

En aplicación de la doctrina sentada por dicho pronunciamiento cabe citar las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de mayo de 2001 (JT 2001, 1114), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de junio de 2001 (JT 2001, 1555), y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de julio de 2002 (JT 2003, 568).

dad, no es una transmisión propiamente dicha, ni a efectos civiles ni a efectos tributarios, sino la especificación de un derecho abstracto preexistente; en el caso de los bienes indivisibles, o cuya división les haga desmerecer mucho, dicho reparto no se puede realizar; por lo que la obligación de compensar en metálico que uno de los comuneros tiene en relación con los otros no es un “exceso de adjudicación” sino una obligación que deriva de la situación en que se halla el bien y de la necesidad que tiene el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar dicha indivisión, situación que ninguno de los comuneros se ve obligado a soportar –según prevé el artículo 400 del Código Civil-. A juicio del Tribunal, tampoco puede considerarse como una compra la adquisición por parte de un comunero de la cuota correspondiente al otro, “sino simplemente de respeto a la obligación equivalente que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1061 del Código Civil”⁸⁹.

Si proyectamos la solución que se deriva de esta sentencia del Tribunal Supremo al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabría concluir que en este caso no existe una alteración patrimonial, por lo que no se generaría una ganancia o pérdida de patrimonio sujeta al Impuesto. Partidario de este criterio se muestra NOGUEROLES GONZÁLEZ, al indicar que, en el caso de los bienes inmuebles, la adjudicación del bien a uno de los comuneros recibiendo el otro la correspondiente compensación –que debe tener un carácter equilibrador- es inevitable ya que la naturaleza del bien provoca que, en todo caso, éste deba ser adjudicado a uno sólo de los comuneros⁹⁰.

Pues bien, según nuestro criterio, el anterior razonamiento también sería extrapolable a la esfera del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ya que si atendiendo a la naturaleza indivisible del bien no existe ni una transmisión ni un exceso de adjudicación, esta circunstancia se producirá con independencia de que los comuneros sean residentes o no en territorio español.

Además de lo anterior, el hecho de que sólo en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se considere que no existe alteración patrimonial cuando se produce la disolución de una comunidad de bienes, podría tacharse, en nuestra opinión, de discriminatorio en relación con los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que residan en otros Estados miembros de la Unión Europea. Así, al entender la norma que no existe alteración patrimonial si el adjudicatario es un residente, éste sólo tributará al producirse la transmisión del bien adjudicado (el cual no actualizará su valor; es decir, conservará el valor originario a efectos de una futura transmisión)⁹¹, mientras que el no residente estará sujeto a gravamen en el momento en que tenga lugar la adjudicación. En este último supuesto, según nuestra opinión, el valor de transmisión, que debe tenerse en cuenta a la hora de computar la ganancia de patrimonio, es el correspondiente al valor de mercado del bien recibido, sien-

⁸⁹ Fundamento jurídico tercero.

⁹⁰ NOGUEROLES GONZÁLEZ, Vicente, “La fiscalidad de las operaciones inmobiliarias. Incidencia en el IRPF”, VV.AA., XXIV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2002, págs. 172 y 173.

⁹¹ Vid. Artículo 31.2 in fine TRIRPF.

do éste el que deba considerarse como valor de adquisición a efectos de una ulterior transmisión; se produce, por tanto, la consiguiente actualización del valor del bien⁹² ya que, en caso contrario, el sujeto no residente tributaría dos veces por el incremento de valor del bien generado desde la fecha de adquisición hasta el momento de la adjudicación; esto es, en un primer momento al adjudicarse el bien y, posteriormente, al transmitirse.

A nuestro juicio, si la finalidad de este régimen es recaudar anticipadamente, y con una finalidad garantista, parte de la deuda tributaria que corresponda a una futura transmisión del bien adjudicado, la diferencia de trato en relación con el residente en otro Estado miembro de la Unión Europea carece de una causa que objetivamente la justifique ya que, en todo caso, la citada ganancia de patrimonio sería gravada en España al transmitirse el bien adjudicado. A mayor abundamiento, debemos recordar que ya existe, como medida de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, una retención sobre el importe de la contraprestación acordada cuando quien transmite un bien inmueble es un sujeto no residente que actúa sin mediación de establecimiento permanente, la cual será objeto de un posterior análisis.

Pasando al análisis de la segunda de las excepciones, es decir, la regulada en el artículo 95.1.a), segundo párrafo, TRLIRPF, debemos destacar que no será de aplicación al sujeto no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente el régimen de diferimiento en la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en las instituciones de inversión colectiva, cuando se reinvierta el importe obtenido en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva en los términos fijados reglamentariamente⁹³.

En este sentido, debemos constatar que el alcance de dicha exclusión es limitado por lo que concierne a las ganancias de patrimonio obtenidas por los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Así, es necesario reseñar que están exentas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes las ganancias de patrimonio que derivan de la transmisión de bienes muebles (entre los que estaría encuadrados las acciones o participaciones en una entidad) cuando dichas ganancias sean obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territo-

⁹² En el mismo sentido, SÁNCHEZ-HERRERO CLEMENTE, Álvaro, "Comentario del artículo 23", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 709.

⁹³ Vid. Artículo 52 RIRPF.

Esta exclusión se dará tanto en el caso de acciones como de participaciones en instituciones de inversión colectiva, ya sean de carácter financiero o no. Como es sabido, estas últimas son aquellas que tienen por objeto principal la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, pudiendo tener tanto la forma de sociedad de inversión como de fondo de inversión; en la actualidad, se encuentran reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

⁹⁴ Vid. Artículo 14.1.c) 1º TRLIRNR.

rio español⁹⁴. Sin embargo, y como señala el mismo artículo en su letra i), no se someterán a imposición las rentas que se produzcan como consecuencia de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en algunos de los mercados secundarios de valores españoles, en el caso de que las citadas ganancias sean obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, siempre que residan en un Estado con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información

En relación con esta cuestión debemos apuntar que España tiene suscritos en la actualidad Convenios para evitar la doble imposición con todos los Estados miembros de la Unión Europea, con las excepciones de Chipre y Malta y, en todos ellos, se recoge una cláusula de esta naturaleza⁹⁵.

A la vista de las anteriores exenciones, debemos concluir que no serán objeto de gravamen en España las ganancias de patrimonio generadas como consecuencia de la transmisión de acciones de sociedades de inversión inmobiliaria, o de la transmisión o reembolso de participaciones en un fondo de inversión inmobiliaria, cuando sean obtenidas por un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea que no opere en nuestro territorio mediante establecimiento permanente. Sólo los residentes en Chipre y Malta deberán tributar al obtener las citadas ganancias, no pudiendo, en estos casos, acogerse al régimen de diferimiento previsto en el artículo 95.l.a), segundo párrafo, TRLIRPF.

En fin, y para acabar nuestro estudio en este punto, sólo nos queda indicar que en la citada sección 4ª del capítulo I del título II del TRLIRPF, concretamente en su artículo 36, se recoge el beneficio tributario de la exención por reinversión en vivienda habitual. Repárese en que dicha exención no será de aplicación en el caso del contribuyente persona física no residente, al faltar la nota de la habitualidad de la vivienda. Tampoco entrará en juego, por la misma razón, la exención recogida en el artículo 31.4.b) TRLIRPF para el caso de las ganancias de patrimonio generadas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente si éste tiene más de 65 años.

Una vez examinadas las cuestiones relativas a la delimitación de las ganancias patrimoniales, avanzamos en nuestra exposición, entrando en el análisis de las reglas establecidas para el cálculo de dichas alteraciones patrimoniales. En este sentido, el artículo 24.4 TRLIRNR remite a lo dispuesto en la sección 4ª del capítulo I del título II del TRLIRPF para el cálculo de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales. En este punto consideramos necesario realizar una serie de consideraciones.

⁹⁵ Es necesario puntualizar que, sólo en los Convenios para evitar la doble imposición firmados por España con Bélgica, Eslovenia, Estonia, Francia, Grecia, Irlanda, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Portugal y Suecia, se faculta al Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles a gravar las ganancias de capital derivadas de la transmisión de las acciones (en algunos Convenios se hace referencia, además de las acciones, a los derechos o participaciones) de una sociedad cuyo patrimonio consista principalmente en bienes inmuebles. En aquellos Convenios en que los que no se haga referencia a esta posibilidad de tributación compartida, las ganancias de patrimonio de esta naturaleza sólo pueden someterse a gravamen en el Estado donde resida el transmitente.

Como es conocido, para el cálculo de la ganancia o pérdida de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble que ha sido arrendado, el valor de adquisición se minora con el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (sin tener en cuenta, claro está, el valor del suelo) computándose, en todo caso, la amortización mínima, la cual debe ser entendida como aquella que deriva del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según los casos⁹⁶. La cuestión relativa a la minoración del valor de adquisición por la aplicación de la amortización cuando es un sujeto no residente quien transmite el bien inmueble constituye un aspecto controvertido. En este punto consideramos, siguiendo a GONZÁLEZ POVEDA, que el importe correspondiente a las amortizaciones no debe disminuir el valor de adquisición del bien inmueble; esto es así ya que el titular del bien inmueble tributó sobre el rendimiento íntegro percibido por el arrendamiento, sin que el mismo pudiera minorarse por ningún gasto, incluidas las amortizaciones. Por consiguiente, si a la hora de calcular el rendimiento no se ha tenido en consideración la amortización, tampoco deberá computarse a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial cuando se transmita el bien arrendado por parte del sujeto no residente⁹⁷.

También en el artículo 24.4 *in fine* TRLIRNR se dispone que en el supuesto de que la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo realizada por una entidad no residente sin mediación de establecimiento permanente, el importe de dicha ganancia será el valor normal en el mercado del elemento adquirido⁹⁸.

Además, sólo en el supuesto de que la ganancia de patrimonio sea obtenida por una persona física no residente (no así en el caso de las entidades) sin mediación de establecimiento permanente, será de aplicación lo previsto en la Disposición transitoria novena del TRLIRNR, la cual posibilita la entrada en juego de las reglas 2ª.a y 4ª.a de la Disposición transitoria octava de la derogada Ley 18/1991, para las adquisiciones realizadas antes del 31 de diciembre de 1994. Estas reglas recogen la aplicación de unos porcentajes reductores o de abatimiento a la ganancia patrimonial onerosa previamente calculada atendiendo a la naturaleza de los bienes transmitidos.

Una vez expuesto lo anterior; merece un especial comentario por nuestra parte el tipo de gravamen aplicable a las ganancias de patrimonio y, por ende, a las generadas en las transmisiones de bienes inmuebles, obtenidas por los no residentes sin mediación de establecimiento permanente. De acuerdo con el artículo 25.1.f) TRLIRNR, dichas transmisiones estarán sujetas a un tipo de gravamen del 35 por 100⁹⁹, con independencia de cual haya sido

⁹⁶ Vid. Artículos 33 TRLIRPF y 40 RIRPF.

⁹⁷ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, "La propiedad inmueble y el no residente", ob. cit., pág. 13.

⁹⁸ Como ya indicamos, el artículo 12.3 TRLIRNR establece que no estarán sometidas a este Impuesto las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, las obtenidas por las personas físicas no residentes. Por tanto, las ganancias de patrimonio derivadas de adquisiciones a título lucrativo cuando el beneficiario es una entidad no residente estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁹⁹ Este tipo impositivo será aplicable a los no residentes, ya sean éstos personas físicas o entidades, que no operen mediante establecimiento permanente.

Si las ganancias de patrimonio derivan de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones que representan el capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva (incluidos los fondos de inversión inmobiliaria y las sociedades de inversión inmobiliaria), el tipo de gravamen aplicable es el 15 por 100, como establece el artículo 25.1.g) TRLIRNR.

el período de generación de la ganancia patrimonial. Sin embargo, en el caso de las personas físicas residentes en territorio español, y según lo previsto en el artículo 67.1 TRLIRPF, si la ganancia de patrimonio se ha generado en un período superior a doce meses, se integra en la parte especial de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicándose un tipo de gravamen del 9,06 por 100 en la parte correspondiente a la cuota íntegra estatal. Por lo que atañe a la determinación de la cuota íntegra autonómica, el tipo de gravamen aplicable será el 5,94 por 100, de acuerdo con el artículo 77 TRLIRPF¹⁰⁰.

Como se puede apreciar, la circunstancia de que la ganancia de patrimonio generada en un período superior a un año sea obtenida por un sujeto residente o por un no residente, va a generar una diferencia de 20 puntos porcentuales en el tipo de gravamen aplicable.

Sin duda, esta circunstancia merece un comentario crítico por nuestra parte. En este sentido, la aplicación de un tipo de gravamen tan elevado puede generar que, en el caso de que en el Estado de residencia del perceptor de la renta se haga uso del método de imputación para corregir la doble imposición internacional, en su modalidad ordinaria o limitada, y en este último Estado el tipo de gravamen que recae sobre las mismas ganancias sea inferior; la doble imposición no quedará corregida en su totalidad¹⁰¹.

Además, si la aplicación de un tipo de gravamen de tal magnitud se arbitra como una medida cuya finalidad es evitar actuaciones elusivas del pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dicha medida se puede calificar como desproporcionada ya que se proyectará sobre cualquier supuesto, con independencia de la existencia o presunción de riesgo de evasión¹⁰². A este respecto, debe tenerse en cuenta que el propio TRLIRNR ya recoge, como medida de aseguramiento del pago, la obligación del adquirente de un bien inmueble (en el caso de una transmisión onerosa cuando el transmitente es un sujeto no residente que no opere mediante establecimiento permanente en territorio español) de realizar una retención del 5 por 100 del importe de la contraprestación acordada.

Una vez sentado lo anterior; debemos continuar nuestra exposición analizando si, en el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición, puede considerarse discriminatoria la aplicación de un tipo de gravamen superior a la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble ubicado en España en el caso de que la misma sea obtenida por un residente en otro Estado contratante, según los términos del

¹⁰⁰ Por lo que concierne a la gestión del Impuesto, el perceptor de la renta deberá presentar la correspondiente auto-liquidación utilizando, para ello, el modelo 212. El plazo para su presentación y pago es de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de transmisión del bien inmueble (Orden HAC/3626/2003).

¹⁰¹ En el método de imputación, el perceptor de la renta tiene derecho a una deducción en la cuota de su impuesto personal correspondiente al importe de lo que haya pagado en el Estado de la fuente. Este método tiene, a su vez, dos variantes: el método de imputación total, donde es deducible la totalidad del impuesto extranjero, y el método de imputación ordinaria o limitada, donde es deducible el impuesto extranjero hasta el importe de lo que le corresponde pagar por dicha renta en su Estado de residencia.

¹⁰² GARCÍA PRATS, Francisco A., "Comentario al artículo 24 de la Ley 41/1998". VV.AA. (Coordinador ORÓN MORATL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, ob. cit., pág. 861.

artículo 24.I MC OCDE¹⁰³. Este precepto ha sido interpretado tanto por la doctrina como por la Administración tributaria española en el sentido de que lo que en el mismo se recoge es la interdicción de la discriminación basada exclusivamente en la nacionalidad, y no en la residencia, es decir, que no se busca una paridad en el régimen tributario del residente y del sujeto no residente, sino que un Estado no aplique un tratamiento tributario más gravoso a los nacionales del otro Estado contratante que el que aplica a sus nacionales¹⁰⁴. En este sentido, el apartado 10 de los Comentarios al artículo 24 MC OCDE precisa que la imposición que recae sobre los no nacionales en ningún caso debe ser más onerosa que la correspondiente a los nacionales, abarcando desde cuestiones relacionadas con la determinación de la carga tributaria hasta cuestiones formales conectadas con la tributación (devoluciones, pago, período de prescripción, etc.).

Especialmente controvertida resulta, asimismo, la aplicación de un tipo de gravamen incrementado, en comparación con el sujeto residente, a la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble situado en España cuando es obtenida por un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, ya que dicha diferencia de trato en materia tributaria puede suponer una vulneración del principio de no discriminación. En este sentido, NÚÑEZ GRAÑÓN considera que la aplicación del tipo proporcional del 35 por 100 a las ganancias de patrimonio obtenidas por los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, es contraria a la doctrina mantenida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, principalmente tras su pronunciamiento en el asunto *Asscher* (TJCE 1996, 114)¹⁰⁵.

En esta línea, y a mayor abundamiento, la Sentencia de la Corte de Luxemburgo de 12 de junio de 2003 (asunto *Gerritse*), viene a representar una muestra más del esfuerzo desarrollado por este Tribunal a la hora de intentar equiparar el régimen tributario del sujeto no residente y el del residente, no sólo en lo que se refiere al cálculo de la base imponible gravada, tal y como hemos expuesto con anterioridad, sino también del tipo de gravamen efectivamente soportado; así, este pronunciamiento entiende que iría en contra de la libre prestación de servicios el hecho de que el tipo de gravamen proporcional que sopor-

¹⁰³ Este artículo dispone lo siguiente: *Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular which respect to residence, are or may be subjected.*

¹⁰⁴ *Id.*, entre otros, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, "No discriminación, procedimientos amistoso e intercambio de información", VV.AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 581, y RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, ob. cit., pág. 361.

Por lo que se refiere a la postura de la Administración, *vid.* Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 254 de 22 de diciembre de 1999 (<http://www.aeat.es>).

¹⁰⁵ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, *Las desigualdades tributarias por razones familiares o de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 196.

En el mismo sentido se han pronunciado MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Artículo 24 de la Ley 41/1998", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 341, y SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, pág. 476.

ta el profesional no residente (en el caso analizado el 25 por 100) sea superior al que efectivamente le correspondería si fuera residente.

En lo concerniente al devengo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando la ganancia de patrimonio es obtenida sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 27.1.b) TRLIRNR precisa que el mismo se producirá en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial. Es decir, nos encontramos, en este caso, con un impuesto instantáneo, a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que el no residente no podrá compensar las pérdidas patrimoniales sufridas con las ganancias obtenidas, incluso las producidas en un mismo lapso temporal¹⁰⁶.

En relación con la imputación temporal de las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, CARMONA FERNÁNDEZ se pregunta si es de aplicación la regla especial contemplada en el artículo 14.2.d) TRLIRPF para las operaciones a plazos o con precio aplazado –tan frecuentes en el tráfico inmobiliario–, donde el contribuyente tiene la opción de imputar la ganancia de patrimonio bien en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial, bien en los distintos períodos impositivos en los que son exigibles los cobros de las cantidades aplazadas. Un argumento en contra de esta posibilidad derivaría del hecho de que el citado artículo 27.1.b) TRLIRNR¹⁰⁷ recoge como criterio de devengo de las ganancias de patrimonio el del momento en que tiene lugar la alteración patrimonial, sin que se produzca una remisión expresa, en este punto, a lo previsto en el TRLIRPF, guardando, además, silencio el artículo 24 TRLIRNR –que sólo se refiere a la base imponible– en relación con esta cuestión. No obstante, y como indica este autor, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 16 de noviembre de 2001¹⁰⁸, admite la aplicación de la imputación diferida de la ganancia en una venta a plazos de acciones realizada por un no residente ya que, atendiendo a lo dispuesto en la derogada Ley 18/1991, donde se regulaba la sujeción por obligación real al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no existía, igual que sucede en la actualidad, ninguna disposición legal en contra¹⁰⁹. Por tanto, la aplicación de este mismo razonamiento en el marco de la normativa vigente conllevaría que también pudiera aplicarse la regla de la imputación diferida a las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de bienes inmuebles.

3.2.3. El pago a cuenta en el caso de la transmisión onerosa de un bien inmueble por un no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente

En el artículo 25.2 TRLIRNR se establece la obligación por parte del adquirente, ya sea residente o no, de retener, o, en su caso, efectuar un ingreso a cuenta –por un montante del 5 por 100 del importe de la contraprestación acordada–, cuando se produzca la transmisión

¹⁰⁶ Vid. Artículo 15.2 TRLIRNR.

¹⁰⁷ El autor hace referencia al artículo 26.2 de la derogada Ley 41/1998.

¹⁰⁸ (<http://www.aeat.es>).

¹⁰⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 296.

A favor de la aplicación de este criterio se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Comentario artículo 26", VV. AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 360.

de un bien inmueble situado en territorio español perteneciente a un sujeto no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente. Para éste, dicha cantidad tendrá la consideración de pago a cuenta de la deuda tributaria definitiva que debe soportar.

En el supuesto de que el bien inmueble enajenado sea propiedad de una entidad en régimen de atribución de rentas, el TRLIRNR contempla una regla especial. En virtud de la misma, si la entidad transmitente del bien se ha constituido en España, pero no desarrolla actividad económica alguna, el adquirente del bien deberá practicar el pago a cuenta sobre la parte de la contraprestación que corresponda proporcionalmente a cada uno de los miembros de la entidad que no sean residentes; la misma regla se aplicará en el supuesto en que la entidad no se haya constituido en España y no tenga presencia en territorio español¹¹⁰.

El precepto analizado excluye de la obligación de practicar el pago a cuenta en el caso de que el transmitente sea una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiera permanecido en su patrimonio por más de diez años sin haber sido objeto de mejoras durante este período¹¹¹. Por tanto, si el transmitente del bien inmueble no es una persona física sino una entidad no residente deberá realizarse, en todo caso, este pago a cuenta con independencia de la antigüedad del inmueble en cuestión.

En el caso de aportaciones de bienes inmuebles situados en territorio español para la constitución o ampliación de capital de sociedades también residentes en dicho territorio, no existirá tampoco la obligación de realizar el pago a cuenta según dispone también el artículo 25.2 TRLIRNR. Consecuentemente, en el supuesto de que se realizara la aportación de un bien inmueble situado en España a una sociedad no residente sí que se debería practicar el citado pago a cuenta.

El artículo 14.2.b) RIRNR exceptúa esta obligación de realizar pagos a cuenta en los casos en que el transmitente acredite su condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria¹¹².

Por último, se establece la afección del bien inmueble transmitido en el supuesto de que el pago a cuenta realizado no se hubiera ingresado. Dicha afección tendrá como límite el menor importe de los dos siguientes: el importe de la cantidad dejada de retener (o ingresar a cuenta) o el impuesto correspondiente¹¹³.

¹¹⁰ Vid. Artículos 36.3 y 39.3 TRLIRNR.

¹¹¹ En el caso de que los bienes inmuebles se hayan adquirido por herencia, a la hora de computar el período de permanencia se deberá tener en consideración lo establecido en el artículo 989 del Código Civil, donde se determina que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, por lo que el cómputo de dicho período de permanencia se deberá iniciar a partir de este último momento.

¹¹² Vid. Disposición adicional tercera de la Orden HAC/3626/2003.

¹¹³ De la afección quedará constancia mediante nota marginal realizada por el Registrador de la Propiedad en la inscripción respectiva, en la que se señalará la cantidad que corresponde a cada finca. La citada nota se cancelará, bien por caducidad, bien por presentación de la carta de pago o certificación administrativa mediante la que se acredite la no sujeción o la prescripción de la deuda (artículo 14.5 RIRNR).

Una vez expuesto el régimen jurídico aplicable al pago a cuenta analizado, y a la luz de éste, consideramos oportuno analizar una serie de aspectos que, bien desde el prisma de su fundamento o finalidad, bien desde la perspectiva de su aplicación práctica, resultan controvertidos.

Precisamente en lo que atañe a su fundamento, debemos destacar que al practicarse el pago a cuenta sobre el importe de la contraprestación acordada y no sobre la ganancia de patrimonio obtenida, aquél pierde la naturaleza de detracción “a cuenta”, ya que la obligación de realizar el pago a cuenta nacerá incluso en el caso en que la transmisión genere una pérdida patrimonial¹¹⁴. Por ello, y como ha señalado algún autor, nos encontramos, en realidad, con una auténtica detracción “cautelar” que tiene una finalidad netamente afianzadora del pago de la obligación principal, detracción que se puede calificar como desproporcionada¹¹⁵. El afán por parte de la Administración tributaria española de asegurar dicho pago ha llevado a que se considere que existe la obligación de practicar el pago a cuenta incluso en el caso de que se haya satisfecho previamente el gravamen correspondiente¹¹⁶.

Por lo que se refiere a las cuestiones que suscita la aplicación práctica del régimen de los pagos a cuenta objeto de nuestro examen, debemos realizar las siguientes puntualizaciones. Así, la referencia al término “bien inmueble” contenida en el artículo 25.2 TRLIRNR debe entenderse según lo previsto en el artículo 334 del Código Civil¹¹⁷. En este sentido, el derecho de usufructo que recae sobre un bien inmueble tiene la naturaleza jurídica de bien inmueble, por lo que la contraprestación que percibe el transmitente no residente de dicho derecho estará sujeta a pago a cuenta¹¹⁸. Asimismo, en el supuesto de la transmisión por un sujeto no residente del derecho de opción de compra que recae sobre un bien inmueble sito en territorio español existirá la obligación de practicar el pago a cuenta siempre que el citado derecho sea oponible frente a terceros, circunstancia que sólo se dará en el caso de que el derecho de opción goce de protección pública registral, es decir, que esté inscrito en el Registro de la Propiedad¹¹⁹.

¹¹⁴ En opinión de MARTÍN ABRIL, Diego, “Los elementos personales en el nuevo Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, VV.AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 58, es lógico que no sea un supuesto de excepción de la obligación de realizar el pago a cuenta el hecho de que de la transmisión del bien inmueble derive una pérdida ya que, en este caso, el adquirente se encontraría con una dificultad añadida a la hora de verificar dicha circunstancia.

¹¹⁵ GARCÍA PRATS, Francisco A., “Comentario al artículo 24 de la Ley 41/1998”, VV. AA. (Coordinador ORÓN MORATAL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, ob. cit., pág. 864.

¹¹⁶ Dirección General de Tributos en la contestación de 27 de febrero de 2004 a la consulta núm. 0431-04 (<http://www.aeat.es>).

¹¹⁷ Por ello, en el caso de que se produzca una ganancia de patrimonio como consecuencia de la transmisión de las acciones, participaciones o derechos en una entidad cuyo activo está constituido principalmente, de manera directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español, al tener dichos valores civilmente la naturaleza de bienes muebles, no procederá practicar la retención.

¹¹⁸ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 382 de 21 de noviembre de 2002 (<http://www.aeat.es>).

¹¹⁹ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 414 de 2 de diciembre de 2002 (<http://www.aeat.es>).

La obligación de practicar pago a cuenta, y salvo los supuestos excepcionados legalmente, existirá en todas las transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Es decir, se deberá realizar tanto en los supuestos en que la contraprestación se materialice en metálico como en los casos en que aquella no tenga tal carácter; abarcando, en este último supuesto, operaciones como las permutas inmobiliarias, las adjudicaciones de bienes inmuebles en los supuestos de liquidación y disolución de una sociedad, etc.

En dichas transmisiones, el pago a cuenta recae sobre el importe de la “contraprestación acordada” (y no sobre la ganancia de patrimonio obtenida por el sujeto no residente), suscitándose la duda acerca de qué debe considerarse como tal. En este sentido, algún autor considera que el término analizado no es equivalente al de “valor de mercado del bien transmitido”, ya que al utilizar la norma la expresión “contraprestación acordada”, nos encontramos con un criterio de carácter subjetivo y no objetivo. Sólo nos hallaríamos en este último supuesto si el legislador hubiera utilizado expresiones tales como “valor del bien” o “valor de mercado”¹²⁰.

Sin embargo, en nuestra opinión, y al remitirse el TRLIRNR para la determinación de la base imponible correspondiente a la ganancia patrimonial a lo establecido en el TRLIRPF, habrá que estar a lo dispuesto en éste. En el TRLIRPF no se utiliza el término “contraprestación acordada”, sino que se habla de “valor de transmisión”, debiendo entenderse como tal el “importe real” por el que la enajenación se hubiese efectuado, que será el importe efectivamente satisfecho por el adquirente salvo que sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este último¹²¹. Si la contraprestación no tiene un componente monetario sino que se materializa en especie, el valor de transmisión también encuentra como referencia el valor de mercado; así, por ejemplo, en el caso de una permuta de un bien o de un derecho, el valor de transmisión es el mayor de los dos siguientes: bien el valor de mercado del bien o derecho entregado, bien el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio¹²². En consecuencia, en este punto debemos equiparar los términos “contraprestación acordada” y “valor de mercado”, salvo que la cantidad realmente satisfecha por el bien inmueble sea superior a su valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá aquella.

Como expusimos con anterioridad, en el caso de que el transmitente sea una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiera permanecido en su patrimonio por más de diez años sin haber sido objeto de mejoras durante este período, no existe la obligación de realizar pago a cuenta. Debe repararse en la extraordinaria dificultad que para

¹²⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “Comentario artículo 26”, AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 345.

¹²¹ Vid. Artículo 33.3 TRLIRPF.

¹²² Vid. Artículo 35.1.h) TRLIRPF.

Como es conocido, el término “contraprestación” se encuentra recogido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la hora de configurar la base imponible en los casos de entregas de bienes y prestaciones de servicios. En su artículo 79.Uno, y para las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considera como base imponible aquella que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o de comercialización, entre dos partes independientes.

el adquirente conlleva la necesidad de verificar si el bien inmueble transmitido no ha sido objeto de mejoras durante dicho período y, por consiguiente, que no tiene la obligación de practicar el correspondiente pago a cuenta.

Desde luego, puede suceder que el bien inmueble transmitido sea titularidad de varias personas físicas (o entidades), siendo alguna de ellas no residente. En esta situación, la obligación examinada sólo deberá cumplirse en relación con el importe de la contraprestación correspondiente a los no sujetos no residentes¹²³.

En este orden de consideraciones, y por lo que se refiere a la determinación del momento en que se debe realizar el pago a cuenta en el caso de que la contraprestación se pague a plazos o de manera aplazada y, ante el silencio tanto del TRLIRNR como del RIRNR a este respecto, PÉREZ RODILLA considera que el mismo debe realizarse en el momento de la transmisión del bien inmueble con independencia de la forma de pago¹²⁴. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central parece decantarse por este criterio en su resolución de 23 de enero de 2002¹²⁵. En dicha resolución, el citado Tribunal considera, en relación con un contrato de compra-venta mediante el que se transmitió la propiedad de un solar sin que se realizara, en dicho momento, la preceptiva retención, que aunque dicha compraventa fue objeto de resolución parcial con posterioridad (con la correspondiente disminución del precio), la citada retención se debió realizar sobre el precio total acordado en un primer momento, sin que la fecha de cobro tenga relevancia a este respecto. Por su parte, CARMONA FERNÁNDEZ, aun estimando aplicable este criterio, apunta la posibilidad de que fuera susceptible de realizarse el pago a cuenta de manera diferida, ya que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha permitido, al menos en lo que se refiere a la tributación de las ganancias de patrimonio en el caso de la venta a plazos de unas acciones, su imputación fraccionada (resolución de 16 de noviembre de 2001)¹²⁶.

A la hora de calcular el pago a cuenta, también puede suscitar problemas prácticos el hecho de que el transmitente sea una entidad en régimen de atribución de rentas ya que, conforme hemos expuesto con anterioridad, el pago a cuenta se realizará exclusivamente sobre la parte de la contraprestación que corresponda a los miembros no residentes. En efecto, puede ser realmente difícil determinar para el adquirente en qué proporción participa cada miembro en la entidad, sobre todo, teniendo en cuenta que en algunos supuestos no es necesario un acto formal para la constitución de una entidad de este tipo. Como medida que contribuiría a solventar esta dificultad se podría aplicar, en nuestra opinión, lo dispuesto en el artículo 90.3 TRLIRPF, donde se establece que las rentas se atribuirán a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración tributaria fehacientemente se atribuirán por partes iguales entre sus miembros. Por tanto, si el adquirente no

¹²³ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 147 de 28 de julio de 1999 (<http://www.aeat.es>).

¹²⁴ PÉREZ RODILLA, Gerardo, "La retención del 10 por ciento en la transmisión de inmuebles por no residentes", *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 202, 1994, pág. 3.

¹²⁵ (<http://www.aeat.es>).

¹²⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 334.

podría conocer con certeza la participación de cada miembro, deberá practicar el pago a cuenta considerando que la participación es igual para todos los miembros.

Llegados a este punto, estimamos oportuno enjuiciar el régimen jurídico del pago a cuenta analizado desde el punto de vista de su acomodación a los principios y libertades fundamentales plasmadas en el ordenamiento comunitario. A nuestro juicio, el hecho de que el pago a cuenta se aplique sólo en el supuesto de que el transmitente del bien inmueble sea un sujeto no residente puede suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales y, además, ir en contra de la prohibición a las restricciones sobre los pagos entre los Estados miembros¹²⁷; en suma, nos podemos encontrar con una vulneración del principio comunitario de no discriminación en los términos en que nos hemos referido precedentemente¹²⁸. Aunque los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han admitido restricciones en el ejercicio de las libertades reconocidas en el Tratado CE por razones de eficacia de los controles tributarios¹²⁹ recordemos que, en todo caso, se debe respetar el principio de proporcionalidad, lo que no sucede en el supuesto analizado ya que la obligación de realizar el pago a cuenta surge con independencia de que exista o no deuda tributaria y, además, si lo que se pretende es garantizar el pago de la citada deuda bastaría con afectar el bien inmueble al pago de la misma, medida menos restrictiva que el pago a cuenta examinado¹³⁰.

En este sentido, debemos concluir que, desde nuestro punto de vista, es lógico y razonable que el legislador español desee garantizar el pago de la deuda tributaria, especialmente cuando el deudor es un sujeto no residente. Ahora bien, entendemos que el régimen de los pagos a cuenta objeto de nuestro análisis puede calificarse como excesivamente gravoso tanto para el adquirente como para el transmitente. Para el primero de ellos porque, como ha quedado constatado, los términos en los que está regulada esta obligación conllevan que el adquirente deba realizar una labor investigadora con el objeto de verificar su correcto cumplimiento¹³¹. Además, en el supuesto de que la contraprestación se rea-

¹²⁷ Vid. Artículos 56.1 y 56.2 Tratado CE, y artículo III-156 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

¹²⁸ Frente a nuestra postura cabe mencionar la manifestada en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), de 27 de enero de 2001 (JT 2001, 1236), en la que se señala que la prohibición a las restricciones a los movimientos de capitales es compatible con el derecho que tienen los Estados miembros a aplicar las disposiciones de su Derecho tributario que distinguen entre contribuyentes "cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital".

¹²⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Comentario artículo 24", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 350. El autor pone como ejemplo la decisión del Tribunal en el Asunto C-250/1995, *Futura Participations y Singer* (TJCE 1997, 90), en la que proyecta al ámbito de los impuestos directos el criterio manifestado en el Asunto 120/1978, *Rewe-Zentral* (<<Cassis de Dijon>>), Rec. 1979, pág. 649.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ El modelo de declaración a utilizar por el adquirente del bien inmueble es el 211 (aprobado por la Orden HAC/3626/2003), el cual se deberá presentar ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el bien inmueble en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión con el correspondiente ingreso del pago a cuenta -Vid. Artículo 14.3 RIRNR-.

En el caso de que el adquirente no realizara el preceptivo pago a cuenta, o la realizara por un importe inferior al previsto legalmente, el artículo 49 TRLIRNR se remite a lo previsto en el artículo 191 LGT, el cual señala que constituye infracción tributaria la falta de ingreso, ya sea total o parcial, de la deuda que proceda de una autoliquidación.

lice en especie, será el adquirente quien deba soportar la detracción económica derivada de la realización del ingreso a cuenta. En este punto, debemos precisar que el artículo 38.4 LGT recoge la posibilidad de que el perceptor de la renta en especie deba soportar la repercusión del importe del ingreso a cuenta siempre que venga así determinado; sin embargo, en el TRLIRNR no se halla recogida expresamente dicha posibilidad.

Desde el punto de vista del transmitente, el carácter excesivo del régimen de los pagos a cuenta analizados resulta sumamente claro. Repárese en que dicho sujeto está obligado a soportar el pago a cuenta no sobre el importe correspondiente a la ganancia de patrimonio obtenida sino sobre el montante de la contraprestación convenida. Además, el pago a cuenta tendrá lugar incluso en el supuesto de que se produzca una pérdida patrimonial, debiendo presentar el transmitente la correspondiente declaración para la devolución de la detracción sufrida¹³². En definitiva, puede afirmarse que la regulación del pago a cuenta contemplado en el artículo 25.2 TRLIRNR puede vulnerar las exigencias derivadas del principio comunitario de proporcionalidad. Y ello, porque no creemos que dicha regulación, y las consecuencias que se desprenden de la misma, puedan superar el juicio de “proporcionalidad en sentido estricto” que, como es sabido, constituye uno de los elementos integrantes del principio de proporcionalidad¹³³.

4. Anexo

En el presente anexo se incluyen los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio suscritos por España hasta la fecha.

La base de la sanción será la cantidad no ingresada y, en particular, en el caso analizado el 5 por 100 del importe de la contraprestación. La infracción será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3000 €, o siendo superior no exista ocultación. La sanción, en este caso, es una multa proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción. La citada infracción será grave cuando la base sea superior a 3000 € y exista ocultación, sancionándose este tipo de infracciones con una multa proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción. También se calificará la infracción como grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresar a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción. Por último, la infracción se considerará como muy grave cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresar a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 de la base de la sanción. En estos supuestos, la sanción consistirá en una multa proporcional del 100 al 150 por 100 de la base de la sanción.

¹³² Como comentamos en páginas anteriores, el transmitente no residente deberá presentar el modelo 212, con independencia de que se haya generado una ganancia o pérdida patrimonial, en el cual se deberá declarar e ingresar la carga tributaria definitiva en el plazo de tres meses a contar desde que finalice el plazo de ingreso de la retención. En dicho modelo compensará de la cuota el importe de las retenciones o ingresos a cuenta practicados. En su caso, será la Administración tributaria quien, tras realizar las comprobaciones pertinentes, deberá proceder a la devolución del exceso retenido o ingresado a cuenta sobre la cantidad a pagar (Vid. Artículo 14.4 RIRNR).

¹³³ Dicho principio se encuentra regulado en el artículo 5 *in fine* del Tratado CE, aunque el mismo aparece recogido como elemento modulador del principio de subsidiariedad cuando concurra la acción de la Unión con la de los Estados miembros. No obstante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya desde su sentencia de 17 de diciembre de 1970, Asunto C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, ha calificado al principio de proporcionalidad como principio general del ordenamiento comunitario.

El principio de proporcionalidad viene recogido en el artículo I-11.4 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados

Estado	Fecha	Boletín Oficial del Estado
Alemania	05/12/1966	08/04/1968
Argentina	21/07/1992	09/09/1994
Australia	24/03/1992	29/12/1992
Austria ¹³⁴	20/12/1966	06/01/1968
Bélgica ¹³⁵	14/06/1995	04/07/2003
Bolivia	30/06/1967	10/12/1998
Brasil	14/11/1974	31/12/1975
Bulgaria	06/03/1990	12/07/1991
Canadá	23/11/1976	06/02/1981
Chequia	08/05/1980	14/07/1981
Chile	07/07/2003	02/02/2004
China	22/11/1990	25/06/1992
Corea	17/01/1994	15/12/1994
Cuba ¹³⁶	03/02/1999	10/01/2001
Dinamarca ¹³⁷	03/07/1972	28/01/1974
Ecuador	20/05/1991	05/05/1993
Eslovaquia	08/05/1980	14/07/1981
Eslovenia	23/05/2001	28/06/2002
Estados U. de América	22/02/1990	22/12/1990
Estados U. Mexicanos	24/07/1992	27/10/1994
Federación Rusa	16/12/1998	06/07/2000
Filipinas	14/03/1989	15/12/1994
Finlandia ¹³⁸	15/11/1967	11/12/1968
Francia	10/10/1995	12/06/1997
Grecia	04/12/2000	02/10/2002
Hungría	09/07/1984	24/11/1987
India	08/02/1993	07/02/1995
Indonesia	30/05/1995	14/01/2000
Irlanda	10/02/1994	27/12/1994
Islandia	22/01/2002	18/10/2002

¹³⁴ El Convenio Hispano-Austriaco está modificado en sus artículos 2, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24 de febrero de 1995 (BOE de 2 de octubre de 1995).

¹³⁵ Las disposiciones del Convenio Hispano-Belga se aplican desde el 1 de enero de 2004, y desde dicha fecha no ya tienen vigencia las disposiciones del Convenio firmado el 24 de septiembre de 1970.

¹³⁶ El Convenio Hispano-Cubano ha sido modificado mediante canje de notas de 9 de noviembre de 1999 y 30 de diciembre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001).

¹³⁷ El Convenio Hispano-Danés está modificado en sus artículos 2, 3, 9, 10, 14, 17, 19, 22, 24 y 25 y se ha suprimido el artículo 29 por el Protocolo firmado el 17 de marzo de 1999, publicado en el BOE el 17 de mayo de 2000.

¹³⁸ El Convenio Hispano-Finés está modificado mediante canje de notas de 27 de abril de 1990 (BOE de 28 de julio de 1992).

Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados (cont.)

Estado	Fecha	Boletín Oficial del Estado
Israel	30/11/1999	10/01/2001
Italia	08/09/1977	22/12/1980
Japón	13/02/1974	02/12/1974
Letonia	04/09/2003	10/01/2005
Lituania	22/07/2003	02/02/2004
Luxemburgo	03/06/1986	04/08/1987
Marruecos	10/07/1978	22/05/1985
Noruega ¹³⁹	06/10/1999	10/01/2001
Países Bajos	16/06/1971	16/10/1972
Polonia	15/11/1979	15/06/1982
Portugal	26/10/1993	07/11/1995
Reino Unido ¹⁴⁰	21/10/1975	18/11/1976
Rumania	24/05/1979	02/10/1980
Suecia	16/06/1976	22/01/1977
Suiza	26/04/1966	03/03/1967
Tailandia	14/10/1997	09/10/1998
Túnez	02/07/1997	03/03/1987
Turquía	05/07/2002	19/01/2004
Antigua URSS ¹⁴¹	01/03/1985	22/09/1986
Venezuela	08/04/2003	15/06/2004

¹³⁹ Las disposiciones del Convenio Hispano-Noruego se aplican desde el 1 de enero de 2001, dejando de estar, vigente, desde dicha fecha, el Convenio firmado el 25 de abril de 1963.

¹⁴⁰ El Convenio Hispano-Británico ha sido modificado mediante canje de notas de 13 de diciembre de 1993 y 17 de junio de 1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).

¹⁴¹ El Convenio firmado con la antigua URSS es aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiján, Kazajistán, Turkmenistán, Tajikistán y Kirguzistán.