

Tributación de no-residentes, propietarios de fincas urbanas improductivas en España.

Vicente **NOGUEROLÉS LLORET**
Prof. Mercantil y miembro de la A.E.A.F.

Vicente **NOGUEROLÉS GONZÁLEZ**
Abogado

1. TEMA A TRATAR.

La cuestión que nos ocupa es: Analizar si los no-residentes, propietarios de fincas urbanas en España, deben de tributar por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando dichas propiedades no producen rendimientos, bien por estar desocupadas o bien por estar ocupadas ocasionalmente por sus propietarios.

Se cuestiona si en estos casos hay que imputar como *rentas presuntas* del propietario el 2 por ciento del valor por el que se hallen computados, o deberían computarse, a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, según lo establecido por la Ley 26/87 de 11-12 (B.O.E. 12/12), como ocurre con los residentes.

estudios

2. LEGISLACION APLICABLE.

La percepción de similares impuestos, de un mismo contribuyente, en dos o más Estados, sobre la misma materia imponible y por idéntico período, da como resultado el fenómeno de la doble imposición internacional.

Los esfuerzos internacionales tendentes a evitar la doble imposición se vienen realizando desde hace más de sesenta años bajo fórmulas patrocinadas por Organismos Internacionales. Los primeros estudios conducentes a obtener modelos unilaterales y bilaterales que evitasen la doble imposición fueron iniciados en 1921 por la ya extinguida Sociedad de Naciones. Como resultado de dichos estudios, se obtuvieron en 1928 los primeros modelos, que posteriormente sirvieron de base para el establecimiento de numerosos convenios bilaterales durante las dos décadas siguientes.

La cada vez más interdependencia económica internacional y los importantes obstáculos que la doble imposición supone en la expansión de las relaciones económicas entre los países, han conducido a que en la actualidad se haya conseguido un gran avance en los estudios de los nuevos modelos de convenios que eviten la doble imposición, patrocinados por organismos tales como la OCDE, la OEA y la ONU.

La repercusión que están teniendo estos modelos en la redacción de nuevos convenios bilaterales, las experiencias que se van obteniendo de la adaptación de los mismos a las respectivas legislaciones tributarias y estructuras económicas, así como la adopción de otras fórmulas y medidas conducentes a una mayor armonización fiscal supranacional, recomendada a su vez por los organismos internacionales, hacen que nos encontremos recorriendo un camino hacia la construcción de nuevos principios generales, sobre el futuro del Derecho internacional tributario.

La Organización Europea de Cooperación Económica (OSADA) y después la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), han trabajado ininterrumpidamente en este campo de la doble imposición internacional.

El informe del Comité Fiscal de la OCDE 1963, dio luz a su Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en el cual se han basado los nuevos convenios bilaterales suscritos o revisados entre los países de la OCDE, así como otros firmados entre países miembros y no miembros, e incluso entre países no miembros.

estudios

El Comité de Asuntos Fiscales de este organismo internacional, teniendo en cuenta:

- La experiencia acumulada por los países miembros en sus negociaciones de nuevos convenios y en la aplicación práctica de los mismos;
- Los cambios producidos en los sistemas fiscales y el acentuado incremento de las relaciones fiscales internacionales;
- El desarrollo de nuevos sectores de actividades industriales y comerciales, así como las formas complejas de organización adoptadas por las empresas en el ámbito de sus actividades internacionales,

acometió la revisión del Proyecto de Convenio de 1963, cuyos trabajos han dado lugar a un nuevo texto del Convenio, publicado bajo la denominación de “Modelo de Convenio de 1977”, en el informe del Comité Fiscal de la OCDE de dicho año, y es al que nos remitimos en todas las referencias a artículos.

Como consideración previa, hemos de tener en cuenta que las Normas de los Convenios para evitar la doble imposición prevalecen sobre el Derecho interno de cada país firmante. Como dice Sánchez Pinilla con una claridad exenta de cualquier duda: *“Si existe Convenio se aplican sus normas y no las de la Ley”*. Y si bien nuestra Constitución no declara explícitamente dicha primacía, según Díaz de Velasco, se acepta implícitamente en el párrafo final del número 1 del artículo 96, consagrándose con ello constitucionalmente la tradición legal, jurisprudencia y doctrina española, recogiendo en nuestro Derecho positivo tributario, en el caso que nos ocupa, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 2.2, con la expresión: *“sin perjuicio de los Tratados y Convenios internacionales”*.

Según el Derecho positivo tributario español, los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades consideran incluidos entre los Tratados y Convenios que limitan la aplicación del régimen general:

- a) Los Tratados o Convenios en vigor entre España y otros Estados extranjeros para evitar la doble imposición sobre la Renta y los demás bilaterales que, aun tratando materias distintas, contengan disposiciones que afecten a este impuesto.

estudios

- b) Los Tratados o Convenios multilaterales en los que España sea parte y los suscritos con organismos internacionales que afecten al ordenamiento jurídico de este impuesto.

Los más importantes son los Convenios para evitar la doble imposición que en la actualidad son los siguientes:

Alemania	firmado	5-12-66	Publicado BOE	8-04-68
Austria	"	20-12-66	"	6-01-68
Bélgica	"	24-09-70	"	27-10-72
Brasil	"	14-11-71	"	31-12-75
Canadá	"	23-11-76	"	6-02-81
Checoslovaquia	"	8-05-80	"	4-07-81
Chile	"	28-12-76	"	11-07-78
Dinamarca	"	3-07-72	"	28-01-74
Finlandia	"	15-11-67	"	11-12-68
"	"	18/24-08-70	"	2-02-74
"	"	22-02-73	"	24-04-74
Francia	"	8-01-63	"	7-01-64
"	"	27-06-73	"	7-05-75
"	"	6-12-77	"	30-04-79
Grecia	"	6-03-19	"	3-12-20
Italia	"	8-09-77	"	22-10-81
Irlanda	"	25-02-75	"	16-04-77
Japón	"	13-02-74	"	2-12-74
Luxemburgo	"	3-06-87	"	4-02-87
Marruecos	"	10-07-78	"	22-05-85
Noruega	"	25-04-63	"	17-07-64
Países Bajos	"	16-06-71	"	16-02-72
Polonia	"	15-11-79	"	15-06-82
Portugal	"	29-05-68	"	31-03-70
Reino Unido	"	21-10-75	"	18-11-76
Rumania	"	24-05-79	"	2-10-80
Sudáfrica	"	16-10-73	"	19-12-73
Suecia	"	25-04-63	"	16-01-64
"	"	16-06-76	"	22-01-77
Suiza	"	26-04-66	"	3-03-67
Túnez	"	2-07-82	"	3-03-87
URSS	"	1-03-85	"	22-09-86



estudios

Acuerdo de Asuntos Económicos con la Santa Sede ratificado 4-12-79, BOE 15-12-79.

Convenio con la Organización Mundial de Turismo 10-11-75, BOE 6-6-77.

Luego, por simple deducción y como conclusión, podemos decir: respecto a los no-residentes en España, residentes de países con los que España tenga suscrito algún Convenio para evitar la doble imposición, que serán las disposiciones de dicho Convenio las que regirán para determinar las obligaciones tributarias de dichos no-residentes en nuestro país.

En cuanto a los no-residentes en España, cuyos países de residencia no tengan Convenio para evitar la doble imposición con España, a partir del Decreto Ley 24/82, de 29/12 (BOE 31/12), convertido en la posterior Ley 5/83 de 29/6 (BOE 30/6), será esta norma y sus disposiciones concordantes, que iremos enumerando a través de nuestra exposición, las que regularán la tributación de este tipo de no-residentes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo se aplica por remisión, como en el caso de establecer cuáles son las rentas gravables por obligación real que son gravadas por el nuevo régimen, o en el caso de los Incrementos de Patrimonio, artículo 17, núms. 1 y 4, de la repetida Ley 5/83.

Y dado que la legislación aplicable a la tributación de los no-residentes es la antes reseñada (Convenio o Ley 5/83), serán sus normas las que deberán de establecer su forma de tributación. Para ello, y en consecuencia, efectuaremos el análisis de dichas normas y llegaremos a las conclusiones que proceda.

Para conocer el Estado a quién corresponde someter a tributación las diferentes rentas que se pueden obtener por sus residentes o no-residentes, es necesario examinar cada uno de los Convenios, ya que aunque las soluciones dadas por cada uno de éstos suele coincidir, existen diferencias en algunos de ellos.

No-residentes con los que España tenga Convenio con su país de residencia.

Como en los Convenios suscritos por España, siempre se utiliza el denominado MODELO OCDE, el cual establece, en su artículo 6, párrafo primero: *“Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales inmuebles estén situados”*.

estudios

Dado que el término “renta” no está incluido entre los definidos en los propios Convenios, habrá que atenerse a su significación literal (Renta del latín “reddita”, utilidad o beneficio que rinde periódicamente una cosa o lo que de ella se cobra; lo que paga un arrendatario). Y no parece que la renta presunta del 2 por ciento pueda considerarse una verdadera renta obtenida por un sujeto pasivo no-residente.

Esto parece también indicarlo el párrafo tercero del citado artículo 6 del modelo OCDE, que dice: “*Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa —algunos Convenios usan la expresión “explotación directa” o “uso directo”— del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles*”. La interpretación y análisis del citado párrafo normativo en absoluto avala un rendimiento presunto, pues parece indicar que las rentas sujetas a imposición por la propiedad de un inmueble son las realmente obtenidas y no las presuntas.

No-residentes con los que España no tenga Convenio con su país de residencia.

Es indudable que a partir del Decreto Ley 24/82, de 29-12 (BOE 31-12), convertido en la posterior Ley 5/83, de 29-6 (BOE 30-6), la tributación de los no-residentes cuyos países de residencia no tengan firmado Convenio con España, está regulado por esta Ley y demás disposiciones concordantes.

A través del análisis de la referida legislación, se llega a las siguientes consideraciones:

Ley 29/6, de 29 de junio (BOE 30/6).

Art. 17. Uno: “Las personas o entidades no-residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir del 1 de enero de mil novecientos ochenta y tres, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas”.

Nos parece que la norma anterior es bastante clara en su delimitación de la Base Imponible, pues dice: “*que obtengan rendimientos*”, y no de presunciones de rendimientos, abundando en que “*limitarán su tributa-*

estudios

ción", y sigue en el mismo sentido cuando establece: *"sobre las cuantías íntegras devengadas"*.

Art. 17. Tres: "Los sujetos pasivos no-residentes a los que se refiere el presente artículo, tributarán separadamente por cada devengo total o parcial de los rendimientos a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador".

"El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión tenga encomendada o asuma."

En este número se sigue el mismo matiz de redacción al hablar de rendimientos (dos veces) y tampoco mencionar para nada las presunciones.

Y no cabe duda que se refiere a rendimientos concretos, reales y tangibles, cuando dice: *"tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos"*, pues, en el caso de presunciones, habría que establecer el período de los devengos, cosa que no ocurre.

Todo ello corrobora el que deba de existir una realidad de rendimientos para poder hacer una tributación separada, por cada devengo, pues *"cada devengo total o parcial"* nada tiene que ver con una presunción, sino con un rendimiento real. Y continúa en el mismo sentido cuando expresa: *"a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador"*; luego, indudablemente, existe un "pagador", cosa que no ocurre en las presunciones, que se generan por sí solas. Y continúa: *"a los rendimientos cuya gestión"*, lo que indica que los rendimientos deben de ser reales y efectivos, pues son fruto de una gestión que los hacen posibles.

Y este criterio está avalado y corroborado por el Proyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, informe de la Ponencia (enero 1991).

Capítulo 3. Obligación real de contribuir.

art. 16...: "2. Cuando operen en España sin establecimiento permanente, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, en los términos previstos en los artículos siguientes de este Capítulo.

A los efectos de esta regla se entenderán devengadas las rentas:

... b) *Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural."*

Como vemos, en el Proyecto de la nueva Ley de Renta ya se previenen los devengos en las rentas presuntas, cuya no existencia actual hace presumir que, lógicamente, se trata de rentas reales.



estudios

3. OTRAS CONSIDERACIONES.

La regulación de la tributación de los no-residentes es bastante clara y concluyente, ya que en el caso del no-residente cuyo país de residencia tenga Convenio con España, se regula por el correspondiente Convenio, y en el caso de no-residentes cuyo país de residencia no tenga Convenio con España, está regulada por la Ley 5/83 y disposiciones que la complementan, como son:

- Ley sobre la Renta de las Personas Físicas 44/78, de 8-9 (BOE 11-9).
- Reglamento sobre la Renta de las Personas Físicas de 3-8-81 (BOE 24 a 27), arts. 18, 19 y 20.
- Decreto-Ley 24/82, de 29-12 (BOE 31-12), que establece el nuevo régimen de tributación para no-residentes.
- Ley 5/83, de 29-6 (BOE 30-6), que deroga el anterior Decreto-Ley y lo incorpora a ley.
- Orden Ministerial de 29-7-83 (BOE 13-8), que desarrolla la anterior ley.
- Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 17-2-84, 12-3-84, 4-3-86 y 21-7-86 (BOE 9-3, 23-3, 19-3 y 5-8), que tratan sobre forma de presentación de declaraciones, modelos de declaración (210) y sobre presentación de declaraciones, respectivamente.
- Real Decreto-Ley 5/89, de 7-7 (BOE 8-7), que fija tipos de gravamen.
- Real Decreto-Ley 7/89, de 29-12, que fija tipos de gravamen, derogado por la Ley 5/90.
- Ley 5/90, de 29-6 (BOE 30-6), General de Presupuestos de 1990, que deroga el anterior Decreto-Ley.
- Las Leyes de Presupuestos de 1985, 86, 87, 88 y 89, que prorrogan o modifican los tipos de gravamen.

estudios

- Real Decreto-Ley 5/90, de 20-12 (BOE 21 y 28-12), que fija tipos de gravamen para 1991.

Con todo ello se establece un régimen de tributación en un tanto por ciento sobre el ingreso bruto (sin posibilidad de deducir ningún gasto) obtenido por las personas físicas no-residentes.

En todas estas disposiciones se habla muy concretamente de rendimientos, no como en la regulación de la tributación de los residentes, totalmente distinta, pues está establecida sobre otras normas y sobre la base de presunciones de rendimientos, derivada de que en el supuesto de bienes inmuebles no arrendados se considera como rendimiento la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor por el que figure el bien, o debiese de figurar, en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, apareciendo con ello una estimación de rendimientos que configura una auténtica presunción y que corresponde a un supuesto y a una redacción legal totalmente distinta a la de los no-residentes.

4. CONCLUSIONES.

Como hemos visto, los Convenios ni las normas a aplicar en el caso de no existencia de Convenio, contemplan la posible tributación de los inmuebles desocupados u ocupados por sus propietarios eventualmente, por el sistema de presunciones, que nos parece totalmente excluido.

Por todo cuanto hemos expresado, consideramos: que no procede tributación alguna en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el supuesto de bienes inmuebles propiedad de no-residentes que no produzcan una renta, por estar desocupados o sólo ocupados eventualmente por sus propietarios.

Quizá esta postura no sea justa y ética, en comparación con los residentes, pero a nuestro criterio es la que se deduce del análisis de las normas que regulan estas circunstancias de la propiedad de inmuebles por no-residentes.

