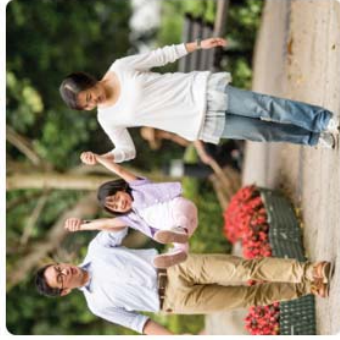




FISCALIDAD INMOBILIARIA
DE NO RESIDENTES EN EL IRNR.

ESPECIAL REFERENCIA AL ARRENDAMIENTO
VACACIONAL

Vicente Arbona Mas
Septiembre 2018

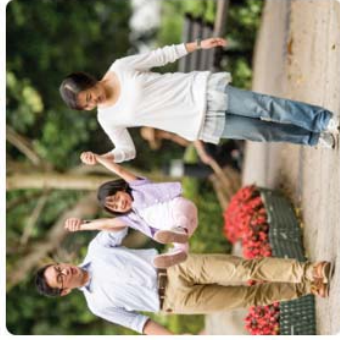


Las notas, comentarios y contenidos en general expuestos en esta presentación son fruto de las reflexiones y estudio personales del autor. En ningún caso deben entenderse como manifestaciones de la Administración tributaria y siempre deben de confrontarse con la normativa en vigor en la materia.



CONTENIDOS A ANALIZAR

- I. Fiscalidad del arrendamiento de inmuebles. Especial referencia al arrendamiento vacacional.**
- II. Fiscalidad de la titularidad de inmuebles.**
- III. Fiscalidad de la “enajenación” de inmuebles.**
- IV. Impuesto sobre el Patrimonio y no residentes.**



NOTA PREVIA: IRNR - TIPOS DE GRAVAMEN RENTAS INMOBILIARIAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

IMPUTACIONES INMOBILIARIAS Y ARRENDAMIENTOS

	2014	2015	2016
UE y EEE	24,75%	20,00%	19,00%
Resto	24,75%	24,00%	24,00%

En 2017 y 2018 igual que en 2016

GANANCIAS PATRIMONIALES QUE SE PONGAN DE MANIFIESTO CON OCASIÓN DE TRANSMISIONES DE ELEMENTOS PATRIMONIALES.

	2014	2015	2016
	21%	20%	19%

En 2017 y 2018 igual que en 2016

Para devengos producidos a partir del 12 de julio de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2015, el tipo del 20% pasa al 19,50%.





I. IRNR. FISCALIDAD DEL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES. ESPECIAL REFERENCIA AL ARRENDAMIENTO VACACIONAL.



TRIBUTACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES EN AUSENCIA DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

VAN A CONSIDERARSE OBTENIDOS EN ESPAÑA Y
TRIBUTAR A LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA

- Arrendamiento de bienes inmuebles situados en territorio español (Art. 13.1.g) TRIRNR).



TRIBUTACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES EN CASO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

ART. 6 CDI CON ALEMANIA

NOS DA LAS REGLAS DE DISTRIBUCIÓN DE LA
POTESTAD TRIBUTARIA → TRIBUTACIÓN
COMPARTIDA.

- ESPAÑA (Estado de la fuente): potestad de gravamen.
- ALEMANIA (Estado residencia): obligación de adoptar las medidas para evitar la doble imposición.

CDI NO NOS DA LAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN
(exenciones, base imponible, tipo de gravamen,
devengo, etc.) → NORMATIVA INTERNA.



IRNR. FISCALIDAD DEL ARRENDAMIENTO VACACIONAL



**CON CARÁCTER PREVIO AL EXAMEN DE
LA TRIBUTACIÓN EN EL IRNR DEL
ARRENDAMIENTO VACACIONAL VAMOS A
REALIZAR UNA INCURSIÓN EN LA
REGULACIÓN DEL ARRENDAMIENTO EN
LA NORMATIVA DEL IVA**

Objetivo: delimitar el concepto de “**servicios complementarios propios de la industria hotelera**” que se define en el IVA y que nos será de utilidad para analizar la tributación del arrendamiento vacacional en el IRNR.



Artículo 20 Exenciones en operaciones interiores

“**Uno.** Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

23.º Los arrendamientos ..., que tengan por objeto los siguientes bienes:

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas...”

La exención no comprenderá:

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se oblique a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera.





LA DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA



SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA. DELIMITACIÓN POSITIVA (1)

Art. 20.Uno.23º.e') Ley 37/1992, del IVA.

“...tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.”

Doctrina de la Dirección General de Tributos

V3095-14, V0575-15, V0600-15, V3820-16, V4766-16, V4801-16, V4803-16, V1408-17, V1410-17, V1338-17, V1185-17, V1102-17

- Recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto.
- Limpieza periódica del inmueble.
- Cambio periódico de ropa de cama y baño.
- Lavandería.
- Prestación de servicios de alimentación y restauración.

El arrendador debe obligarse a prestar alguno de los servicios complementarios.

Los servicios complementarios pueden ser prestados por el arrendador o subcontratados de éste.

Los servicios complementarios propios de la industria hotelera deben prestarse durante el tiempo de duración del arrendamiento.



SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA. DELIMITACIÓN POSITIVA (2)

El consultante es propietario de un inmueble que piensa arrendar, por estancias vacacionales, al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos de Andalucía. El arrendamiento incluye desayuno-buffet que prestará el arrendador. (V4929-16)

PRESTACIÓN PRINCIPAL

Arrendamiento de vivienda



PRESTACIÓN AUXILIAR DE CARÁCTER ACCESORIO A LA PRINCIPAL

Desayuno-buffet

No tiene para la clientela un fin en si misma, sino que es un medio para poder de disfrutar del servicio de estancia o arrendamiento en mejores condiciones.

Se presta y factura conjuntamente con el servicio principal por un precio único o con desglose.

Servicio complementario propio de la industria hotelera definido por DGT

Arrendamiento sujeto y no exento IVA al 10 por 100



SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA. DELIMITACIÓN NEGATIVA (1)	
Doctrina de la Dirección General de Tributos	
Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.	
Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.	
Mantenimiento de la piscina y del jardín.	
Pago por el propietario de los consumos.	
Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).	
Entrega de las llaves a la entrada y recogida a la salida de los inquilinos.	
Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.	
El que la casa esté equipada con sábanas, toallas, menaje, televisión, internet, piscina o aire acondicionado.	
Servicio de atención telefónica 24 horas.	



**SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA
HOTELERA.
DELIMITACIÓN NEGATIVA (2)**

Casa de turismo rural en la cual no se presta servicio de limpieza ni se ofrece ningún tipo de comida durante la estancia. La limpieza se realiza una vez que los clientes han abandonado la casa. La casa rural está inscrita en el registro oficial de las casas rurales (**V5087-16**)

PRESTACIÓN PRINCIPAL

Arrendamiento de vivienda

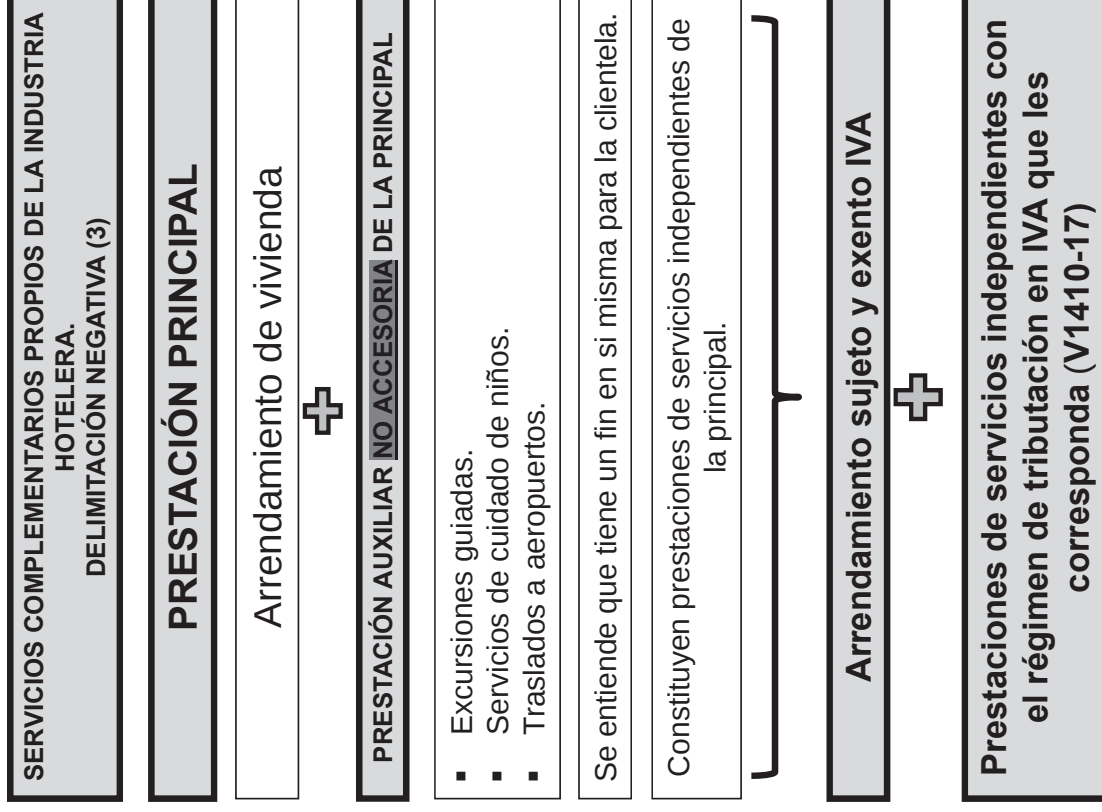


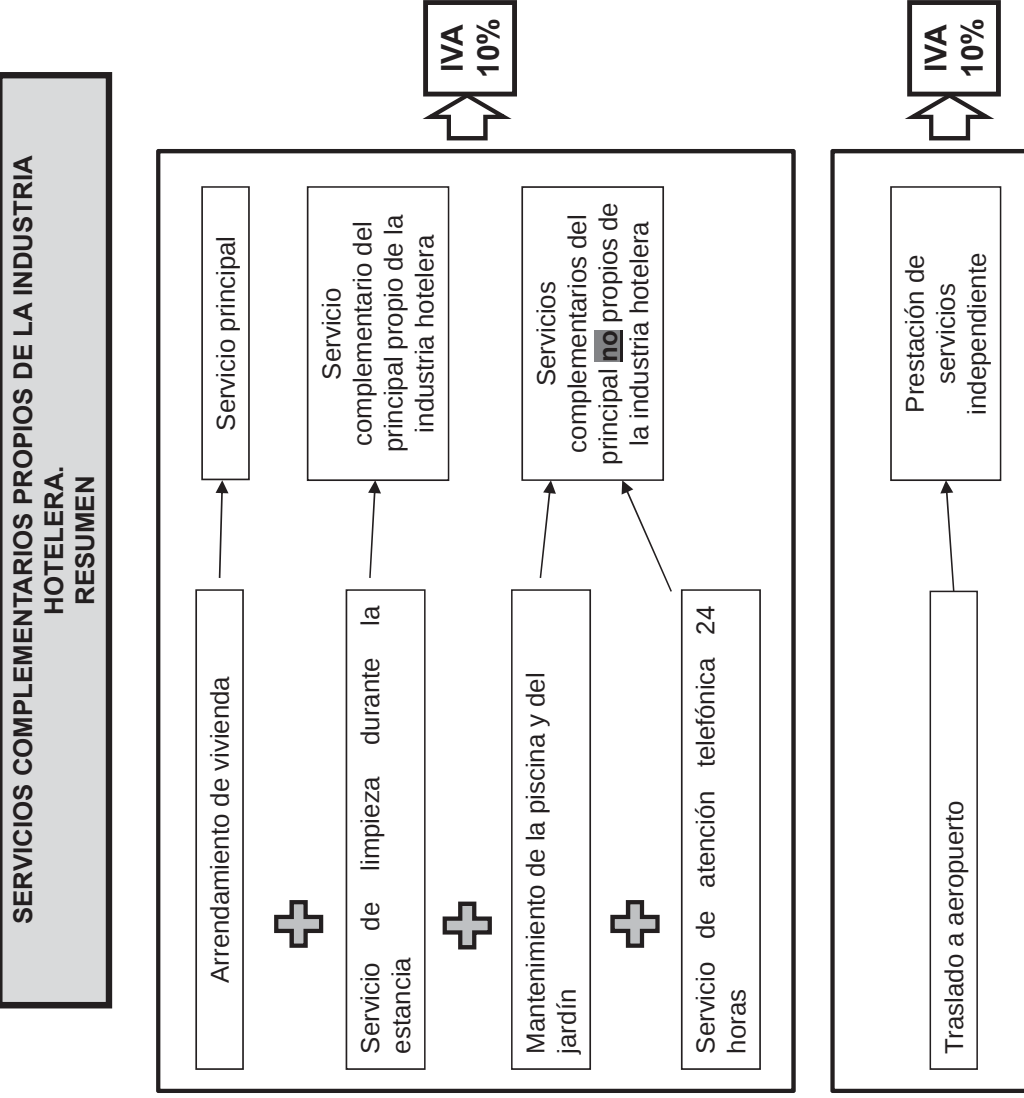
**PRESTACIÓN AUXILIAR DE CARÁCTER ACCESORIO A LA
PRINCIPAL**

Limpieza una vez finalizada la estancia de los clientes

No servicio complementario propio de la industria hotelera
conforme doctrina DGT

Arrendamiento sujeto y exento IVA







IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES CON
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES CON
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Arrendador persona física
no residente



IRNR. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES CON SERVICIOS COMPLEMENTARIOS

NUM-CONSULTA	V1241-17
DESCRIPCION- HECHOS	El consultante junto a su esposa han adquirido pro-indiviso una vivienda unifamiliar sita en Mallorca, con la intención de destinarla al arrendamiento como vivienda vacacional. Se prevé que al tiempo de ceder el uso de la vivienda se presten servicios adicionales al arrendamiento, como limpieza y cambio de ropa blanca tanto a la entrada y salida de cada huésped como durante la estancia del mismo. Adicionalmente se podrían ofrecer servicios de lavandería, custodia de maletas, reservas, etc. Estos servicios podrán prestarse de forma directa y/o a través de la subcontratación a terceros.

En este caso, podría concluirse que la vivienda es el lugar en España donde los consultantes llevan a cabo la referida **actividad económica**.

Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior, podría concluirse que **la vivienda constituye un establecimiento permanente** y España puede gravar las rentas obtenidas por los consultantes derivados del ejercicio de su actividad económica en la misma.



Artículo 18 TRLIRNR. Determinación de la base imponible. “1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades...”

NUM-CONSULTA	V4258-16
DESCRIPCION- HECHOS	La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada propietaria de varias fincas destinadas exclusivamente al arrendamiento por periodos cortos de tiempo. La entidad consultante no presta ningún servicio complementario propio de la industria hotelera. Existen periodos de tiempo en los que estas fincas se quedan vacías, a la espera de un nuevo arrendamiento, teniendo la entidad que seguir incurriendo en gastos necesarios como: suministros (agua, luz y gas); reparaciones; mantenimientos de jardines, piscinas y zonas interiores; limpieza; gastos de agentes inmobiliarios encargados de publicar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; Impuesto sobre Bienes Inmuebles; tasas de basura, etc.; y el gasto por amortización en función de la vida útil del bien. Todos estos gastos referenciados son necesarios para mantener las fincas en condiciones de arrendamiento a la espera de un nuevo arrendatario. Todos estos gastos referenciados están totalmente vinculados y correlacionados con los ingresos derivados del posterior arrendamiento. Todos estos gastos referenciados están debidamente contabilizados y justificados mediante el correspondiente soporte documental.
CUESTION- PLANTEADA	Si sin deducibles estos gastos en el Impuesto sobre Sociedades durante el período de tiempo en que los inmuebles no han estado arrendados, es decir, durante el período de tiempo en que estos inmuebles se encuentran en expectativa de arrendamiento. Es decir, si son deducibles los gastos incurridos durante todo el año o solo la parte proporcional a los días en que los inmuebles han estado alquilados.



De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurrirá la entidad consultante en el desarrollo de su actividad de arrendamiento de inmuebles, aunque dentro del período impositivo existan períodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, a la espera de un nuevo arrendamiento, tal y como se manifiesta en la consulta, como pueden ser los de suministros (agua, luz y gas); reparaciones; mantenimientos de jardines, piscinas y zonas interiores; limpieza; gastos de agentes inmobiliarios encargados de publicitar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; Impuesto sobre Bienes Inmuebles; tasas de basura, etc., tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental, en los términos anteriormente señalados.

En lo que se refiere al gasto contable por amortización de los inmuebles, el mismo sería fiscalmente deducible, igualmente aunque dentro del período impositivo existan períodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, a la espera de un nuevo arrendamiento.



Artículo 19 TRLIRNR. Deuda tributaria. “1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el **tipo de gravamen** que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.”

Artículo 21 TRLIRNR: los establecimientos permanentes están obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Hacienda → **Modelo 200** → plazo de veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Artículo 22 TRLIRNR: “Los establecimientos permanentes estarán obligados a **llevar contabilidad** separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos que estuviesen afectos a ellos” y “(...) al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades.”.

Artículo 23 TRLIRNR: los establecimientos permanentes están sometidos al **régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban** y quedarán obligados a efectuar **pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto** en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, estarán obligados a **practicar retenciones e ingresos a cuenta como las entidades residentes**.



En relación con la obligación de nombrar un representante en España:

Art. 47 LGT: “A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán **designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, ...**”.

Artículo 10 TRLIRNR: “1. Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, **una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, ...**”.

Artículo 9.4 del TRLIRNR: “4. **Responderán solidariamente** del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes ..., las personas que, de acuerdo con lo establecido en su artículo 10, sean **sus representantes.**”





IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES CON
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Arrendador entidad no
residente



Si el arrendador es una entidad no residente y el arrendamiento se acompaña con la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera → se entenderá que **dispone de establecimiento permanente**.

La **tributación en el IRNR de la entidad no residente es idéntica a lo anteriormente indicado** para el **arrendador persona física no residente que presta servicios complementarios**.



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES CON
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Arrendador ERAR
constituida en España



Comunidad de bienes constituida en España con dos comuneros al 50 por 100 residentes en Holanda

Si el arrendamiento de la vivienda lo acompañan de servicios complementarios propios de la industria hotelera → la ERAR va a realizar una actividad económica en territorio español con establecimiento permanente.

La vivienda constituirá un establecimiento permanente o una base fija.

Artículos 7 y 15 del Convenio hispano-holandés: si hay un establecimiento permanente o una base fija en España, **España tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas por los no residentes holandeses** por el desempeño en España de actividades económicas o profesionales, **de acuerdo con su legislación interna**, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicho establecimiento o base fija.



Artículo 35 del TRLIR: “En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que **desarrollen una actividad económica** en territorio español, **los miembros no residentes en territorio español** serán **contribuyentes del IRNR** con **establecimiento permanente.**”

Artículo 89 LIRPF al establecer las reglas para el cálculo de la renta a atribuir a los socios, herederos comuneros o partícipes, **remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades “...cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente”**.

Los miembros no residentes la integrarán en su declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que deban presentar en calidad de contribuyentes con establecimiento permanente (**modelo 200**).



Sociedad civil constituida en España con dos comuneros al 50 por 100 residentes en Holanda

PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2016: se consideran contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil.

DGT
V3700-16

“La sociedad civil consultante desarrolla la actividad de alquiler de locales. Todas estas actividades tienen carácter mercantil. En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1.a) de la LIS, a partir del día 1 de enero de 2016, la sociedad civil consultante tributará como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades”.



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES SIN
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES SIN SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Existencia de establecimiento
permanente



EL MERO ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES NO SUPONE LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IRNR

Persona física residente en Francia y propietaria de un local en La Rioja que arrienda a una mercantil española (**V0411-11**)

El mero hecho de poseer bienes inmuebles en España no implica que se actúe a través de establecimiento permanente ... Del escrito de consulta parece que el consultante simplemente es titular de un inmueble situado en España que destina al arrendamiento y que no concurren las circunstancias para entender que el consultante opera mediante establecimiento permanente.

En el mismo sentido **V1810-11**



CONDICIONES PARA QUE EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SUPONGA LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IRNR AUN SIN PRESTAR SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA (I)

Entidad residente en Alemania que arrienda inmuebles en territorio español
(V0787-18)

- ☐ La existencia de establecimiento permanente → supone la previa realización de actividad económica.
- ☐ El arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando se cumple el requisito establecido en el artículo 27.2 LIRPF → disponer, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.
- ☐ Si el arrendamiento de los inmuebles sitios en España no se desarrolla como una actividad económica no se actuaría con un establecimiento permanente en España.
- ☐ Aunque no se menciona en la consulta → la persona empleada debe de tener suficiente carga de trabajo conforme el criterio del TEAC.



CONDICIONES PARA QUE EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SUPONGA LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IRNR AUN SIN PRESTAR SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA (II)

- ☐ Una vez cumplido el requisito previo de arrendamiento desarrollado como actividad económica, los propios inmuebles arrendados supondrían un lugar fijo de negocios a efectos de entender que se dispone de establecimiento permanente.
- ☐ La tributación sería idéntica a la explicada en el caso de que el arrendamiento se acompañe de la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera.



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES SIN
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Arrendador persona física
no UE



Residente fiscal en Rusia que arrienda en 2017 un inmueble sito en Baleares durante la primera quincena de agosto al Sr. A por 1.200 euros y la primera quincena de septiembre al Sr. B por 800 euros.

Del 1 al 20 de octubre deberá presentar:

- Un modelo 210 por los ingresos de arrendamiento obtenidos en la primera quincena de agosto.
- Base imponible: ingresos, 1.200 euros, **sin deducción de gastos.**
- Tipo impositivo: **24 por 100.**

Del 1 al 20 de octubre deberá presentar:

- Un modelo 210 por los ingresos de arrendamiento obtenidos en la primera quincena de septiembre.
- Base imponible: ingresos, 800 euros, **sin deducción de gastos.**
- Tipo impositivo: **24 por 100.**

Durante el año 2018 deberá presentar:

- Un modelo 210 por la **imputación de rentas inmobiliarias** calculada al 1,1% ó 2% sobre el valor catastral de forma proporcional al número de días en que el inmueble no está arrendado y está a disposición de su titular.
- Tipo impositivo: 24 por 100.

Si el inmueble fuera de titularidad de un matrimonio no podría declararse el arrendamiento de forma conjunta en un único 210 (**V0109-16**)



**Orden EHA/3316/2010 (modelo 210). Redacción
aplicable hasta 31/12/2017**

Podrán agruparse varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente siempre que

- Correspondan al mismo código de tipo de renta.
- **Procedan del mismo pagador.**
- Les sea aplicable el mismo tipo de gravamen.
- Si derivan de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho.



Residente fiscal en Rusia que arrienda en 2017 un inmueble sito en Baleares durante la primera quincena de agosto al Sr. A por 1.200 euros y la primera quincena de septiembre al Sr. B por 800 euros.
Todos los pagos los recibe a través de una plataforma web de intermediación.

Al tratarse de rentas inmobiliarias derivadas del arrendamiento del mismo inmueble, siendo el pagador la plataforma web de intermediación, será posible la agrupación de rentas devengadas (**V0109-16**)

El **período de agrupación será trimestral** si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar.

Del 1 al 20 de octubre podrá presentar:

- Un modelo 210 agrupando los ingresos de arrendamiento obtenidos en la primera quincena de agosto y en la primera quincena de septiembre.
- Base imponible: ingresos, 1.200 + 800 euros, sin deducción de gastos.
- Tipo impositivo: 24 por 100.

Durante el año 2018 deberá presentar:

- Un modelo 210 por la imputación de rentas inmobiliarias calculada al 1,1% ó 2% sobre el valor catastral de forma proporcional al número de días en que el inmueble no está arrendado y está arrendado a disposición de su titular.
- Tipo impositivo: 24 por 100.



Orden EHA/3316/2010 (modelo 210). Redacción aplicable a partir 1/1/2018

Podrán agruparse varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente siempre que

- Correspondan al mismo código de tipo de renta.
- **Procedan del mismo pagador.**
- Les sea aplicable el mismo tipo de gravamen.
- Si derivan de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho.

No obstante, tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados no sujetos a retención podrán agruparse con esos mismos requisitos excepto el relativo a rentas que procedan del mismo pagador, si bien cuando se declaren rendimientos de inmuebles procedentes de varios pagadores será necesario indicar un código específico de tipo de renta, el 35.

☐ Volver a diapositiva anterior.





IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES SIN
SERVICIOS
COMPLEMENTARIOS.

Arrendador persona física
UE



Artículo 24 LIRNR

“6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1ª. Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006,..., siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.”

Aplicable a partir del 1/1/2015→ Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria ... (Islandia y Noruega).

No aplicables las reducciones del rendimiento neto en caso de arrendamiento de vivienda (60 por 100) o en caso de rendimientos irregulares (30 por 100).



Ingresos íntegros arrendamiento (devengo = exigibilidad / cálculo separado de la renta de cada devengo)

- Gastos de reparación y conservación.
- Intereses y demás gastos de financiación.

El importe de estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho con el que tengan un vínculo directo e indisoluble, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos; el exceso se podrá deducir en las declaraciones que se presenten en los cuatro años siguientes (V0109-16).

- Tributos.
- Servicios personales
- Primas de seguros.
- Suministros.
- Amortización.
- Saldos de dudoso cobro.
- Formalización contrato de arrendamiento.
- Publicidad.

Después de aplicar estos últimos gastos, la renta correspondiente a un devengo puede resultar negativa.

Ejemplo: renta arrendamiento de apartamento primera quincena de agosto: - 1.000 euros y segunda quincena de agosto: + 1.500 euros. No es posible compensar las rentas correspondientes a distintos devengos. Los 1.000 euros de renta negativa no se podrían compensar con los 1.500 euros de renta positiva.



Gastos deducibles que deben prorratearse en función del número de días del año en que el inmueble hubiera estado arrendado (V0109-16)

Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien y demás gastos de financiación
Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales.
Los servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.
El importe de las primas de contratos de seguro
Las cantidades destinadas a servicios o suministros
Las cantidades destinadas a la amortización

Gastos preparatorios del alquiler

No se prorratearán los gastos de conservación y reparación, los de publicidad y los ocasionados por la formalización del arrendamiento relativos al inmueble o a los rendimientos generados por su arrendamiento, **siempre que vayan dirigidos exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular. (V0109-16)**



Criterio de la DGT en torno a la deducibilidad de los saldos de dudoso cobro en el IRNR

"(...) Una de las circunstancias a tener en cuenta para determinar que una renta derivada del alquiler de un inmueble tiene la consideración de saldo de dudoso cobro y, en consecuencia, va a ser un gasto deducible de dicha renta, es que entre el momento de la primera gestión de cobro realizada y el de la finalización del período impositivo del impuesto hubiesen transcurrido más de seis meses.

No obstante lo anterior y dado que el IRNR, a diferencia del IRPF, es un impuesto de devengo instantáneo y, por lo tanto, sin período impositivo, la cualificación de una renta impagada como saldo de dudoso cobro, a efectos de su deducibilidad en el IRNR, deberá venir condicionada por el simple hecho de que transcurra un período de tiempo superior a seis meses, contado a partir de la fecha en que el contribuyente realizó la primera gestión de cobro relativa a dicha renta.

Cuando se produzca dicha circunstancia y teniendo en cuenta de lo dispuesto en el artículo 15.1 segundo párrafo, del TRLIRNR, el contribuyente podrá instar, de conformidad con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la rectificación de la autoliquidación en la que se tuvo que declarar la renta ahora considerada como saldo de dudoso cobro y deducir de esta última dicho importe. (..)"



Residente fiscal en Francia que arrienda en 2017 un inmueble sito en Baleares durante la segunda quincena de julio al Sr. A por 800 euros, la primera quincena de agosto al Sr. B por 1.200 euros y la primera quincena de septiembre al Sr. C por 700 euros. A principios de julio ha pintado el inmueble con un coste de 1.000 euros. El IBI, amortización, gastos de comunidad y seguros asciende a 12.000 euros anuales.

SOLUCIÓN SIN AGRUPACIÓN DE RENTAS (I)

Arrendamiento de la segunda quincena de julio.

- ☐ Ingresos íntegros: 800 euros
- ☐ Gastos: 1.300 euros
 - Reparación y conservación: 800 euros. Límite ingresos íntegros y exceso de 200 a deducir en las autoliquidaciones de los cuatro años siguientes. Su deducibilidad está condicionada a la no utilización privativa del inmueble.
 - Gastos anuales: 500 euros (prorrateado al período de alquiler)
- ☐ Base imponible: - 500 euros
- ☐ Tipo impositivo: 19 por 100.
- ☐ Cuota: cero.

¿Existiría obligación de presentar modelo 210 con cuota cero?

Artículo 13 LIRNR. Rentas obtenidas en territorio español

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.”

Artículo 28 LIRNR. Declaración.

“1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.”

Las autoliquidaciones de cuota cero, **tanto si se declara una renta separada como una agrupación anual de rentas**, del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.



Residente fiscal en Francia que arrienda en 2017 un inmueble sito en Baleares durante la segunda quincena de julio al Sr. A por 800 euros, la primera quincena de agosto al Sr. B por 1.200 euros y la primera quincena de septiembre al Sr. C por 700 euros. A principios de julio ha pintado el inmueble con un coste de 1.000 euros. El IBI, amortización, gastos de comunidad y seguros asciende a 12.000 euros anuales.

SOLUCIÓN SIN AGRUPACIÓN DE RENTAS (II)

Arrendamiento de la primera quincena de agosto.

- ☐ Ingresos íntegros: 1.200 euros
- ☐ Gastos: 700 euros
 - Reparación y conservación: 200 euros. Deducción exceso de 200 del modelo 210 anterior.
 - Gastos anuales: 500 euros (prorratedo al período de alquiler)
- ☐ Base imponible: 500 euros
- ☐ Tipo impositivo: 19 por 100.
- ☐ Cuota: 95 euros.
- ☐ Declaración a través de modelo 210 del 1 al 20 de octubre.

Arrendamiento de la primera quincena de septiembre.

- ☐ Ingresos íntegros: 700 euros
- ☐ Gastos: 500 euros
 - Gastos anuales: 500 euros (prorratedo al período de alquiler)
- ☐ Base imponible: 200 euros
- ☐ Tipo impositivo: 19 por 100.
- ☐ Cuota: 38 euros.
- ☐ Declaración a través de modelo 210 del 1 al 20 de octubre.



Residente fiscal en Francia que arrienda en 2017 un inmueble sito en Baleares durante la segunda quincena de julio al Sr. A por 800 euros, la primera quincena de agosto al Sr. B por 1.200 euros y la primera quincena de septiembre al Sr. C por 700 euros. A principios de julio ha pintado el inmueble con un coste de 1.000 euros. El IBI asciende a 1.200 euros anuales.

SOLUCIÓN CON AGRUPACIÓN DE RENTAS (I)

- ☐ Declaración a través de un **único modelo 210** a presentar del 1 al 20 de octubre.
- ☐ Se autoliquidarían los 95 euros más los 38 euros de forma agrupada.
- ☐ No se podrá compensar el rendimiento negativo del primer arrendamiento con los otros dos rendimientos positivos.

“El período de agrupación **será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar**, o anual si se trata de autoliquidaciones de cuota cero o con resultado a devolver”.

Subsiste la obligación de presentar el 210 por la renta con cuota cero del arrendamiento de la segunda quincena de julio.



IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES A EMPRESAS
COMERCIALIZADORAS
QUE ACTÚAN EN
NOMBRE PROPIO



La comercializadora actúa en nombre propio conforme doctrina DGT si es ella y no los propietarios arrendadores la que:

- ☐ Establece las condiciones del servicio
- ☐ Tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios
- ☐ Recibe el cobro de la contraprestación.



IRNR

ARRENDAMIENTO VACACIONAL DE INMUEBLES A EMPRESAS COMERCIALIZADORAS QUE ACTÚAN EN NOMBRE PROPIO

Tributación del propietario no residente que no se
obliga a prestar servicios complementarios

Comercializadora residente



EMPRESA COMERCIALIZADORA

- ☐ Obligación de practicar retención a cuenta del IRNR sobre el importe íntegro del arrendamiento satisfecho al propietario no residente.
- ☐ Tipo de retención: 19% ó 24%.
- ☐ Modelo autoliquidación: 216
- ☐ Declaración resumen anual: 296.

TRIBUTACIÓN IRNR DEL PROPIETARIO

- ☐ **No residente en UE:** la retención practicada es su tributación definitiva. No tiene obligación de presentar autoliquidación (art. 28.3 TRLIRNR).
- ☐ **Residente UE:** posibilidad de presentar 210 deduciendo gastos, y solicitando la devolución. **Plazo de presentación de las autoliquidaciones modelo 210 con solicitud de devolución:**
 - Se presentarán a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas
 - Dentro del plazo de cuatro años, contado desde el término del período de declaración e ingreso de la retención.
 - Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.





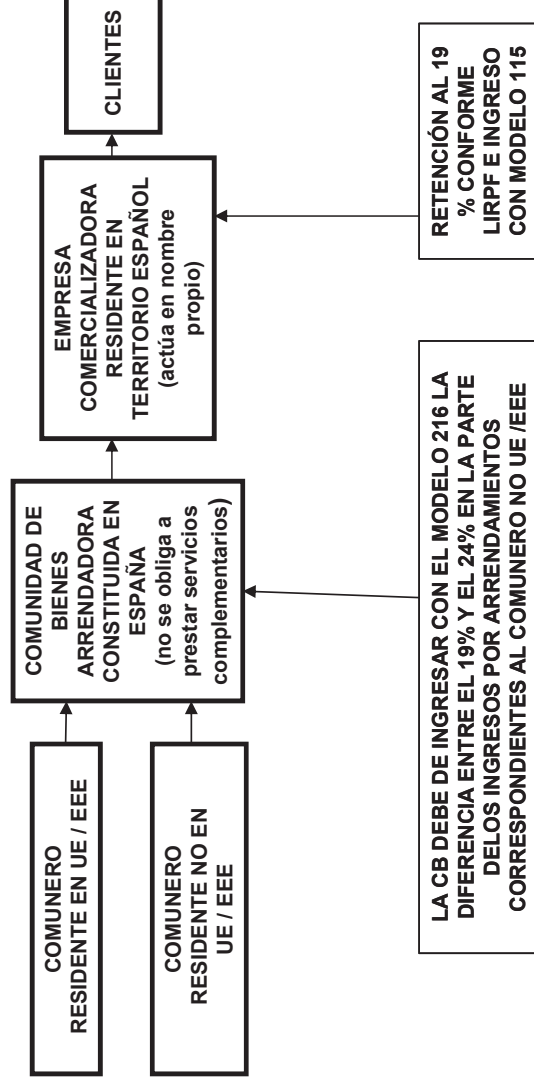
IRNR

ARRENDAMIENTO VACACIONAL DE INMUEBLES A EMPRESAS COMERCIALIZADORAS QUE ACTÚAN EN NOMBRE PROPIO

Arrendamiento a través de
comunidad de bienes que no se
obliga a prestar servicios
complementarios

Tributación de los comuneros no
residentes

Comercializadora residente



ACTUACIONES POSTERIORES DE LOS COMUNEROS NO RESIDENTES

- No residente en UE/EEE: ninguna / ya ha ingresado su IRNR vía retención.
- Residente en UE/EEE: modelo 210 a partir del 1 de febrero del año siguiente solicitando la devolución del exceso de retención → la retención se ha practicado sobre el alquiler íntegro, pero en el 210 puede deducir los gastos.

DGT V2478-13 y V2521-15



IRNR

ARRENDAMIENTO VACACIONAL DE INMUEBLES A EMPRESAS COMERCIALIZADORAS QUE ACTÚAN EN NOMBRE PROPIO

Tributación del propietario no residente que no se
obliga a prestar servicios complementarios

Comercializadora no residente



Artículo 31 TRLIRNR. Obligación de retener e ingresar a cuenta.

1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:
 - 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 satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.
 - c) Los contribuyentes del IRNR mediante establecimiento permanente.

Artículo 28 TRLIRNR. Declaración.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.

...
3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta a que se refiere el art. 31...



Artículo 31 TRLIRNR. Obligación de retener e ingresar a cuenta.

1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

- Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
- Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.
- Los contribuyentes del IRNR mediante establecimiento permanente.

Artículo 28 TRLIRNR. Declaración.

- Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.
...
- No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta a que se refiere el art. 31...



Artículo 9. Responsables.

1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho ... el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente ...

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31

...

3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto,..., las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



IRNR

**ARRENDAMIENTO VACACIONAL DE
INMUEBLES A EMPRESAS
COMERCIALIZADORAS QUE
ACTÚAN EN NOMBRE PROPIO**

Tributación del propietario no
residente que se obliga a prestar
servicios complementarios

Comercializadora residente o no
residente



TRIBUTACIÓN IRNR DEL PROPIETARIO

- ☐ No residente con establecimiento permanente.

EMPRESA COMERCIALIZADORA

- ☐ No obligación de practicar retención a cuenta del IRNR sobre el importe íntegro del arrendamiento satisfecho al propietario no residente.
 - Si la comercializadora es residente no existe obligación de retener dado que el propietario actúa con establecimiento permanente.
 - Si la comercializadora es no residente no existe obligación de retener, adicionalmente, por tener tal condición de no residente.



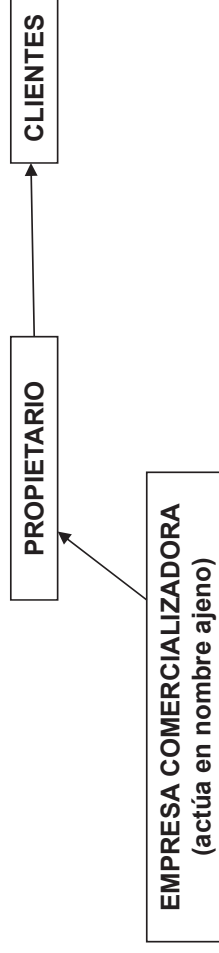
IRNR

ARRENDAMIENTO
VACACIONAL DE
INMUEBLES A TRAVÉS DE
EMPRESAS
COMERCIALIZADORAS
QUE ACTÚAN EN NOMBRE
AJENO.



La **comercializadora actúa en nombre ajeno** por cuenta de los propietarios arrendadores conforme a la doctrina de la DGT **si son los arrendadores quienes:**

- ☐ Mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios,
- ☐ Fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento
- ☐ Ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma.



Los arrendadores son los que prestan directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho.

- ☐ No existe obligación de retener por parte de la empresa comercializadora si cobra el arrendamiento al cliente y lo transfiere al propietario, ya que realiza una simple mediación en el pago (**V0367-18**).
- ☐ No hay responsabilidad solidaria por parte de la empresa comercializadora (**art. 9.2 TRLIRNR**)



IVA ARRENDADORES NO RESIDENTES



IVA

LUGAR DE LOCALIZACIÓN
DE LOS SERVICIOS DE
ARRENDAMIENTO DE
BIENES INMUEBLES.



LUGAR DE LOCALIZACIÓN A EFECTOS DE IVA DE LOS SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES.

Artículo 70.Uno.1º LIVA

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas (...)*
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario (...).”.*

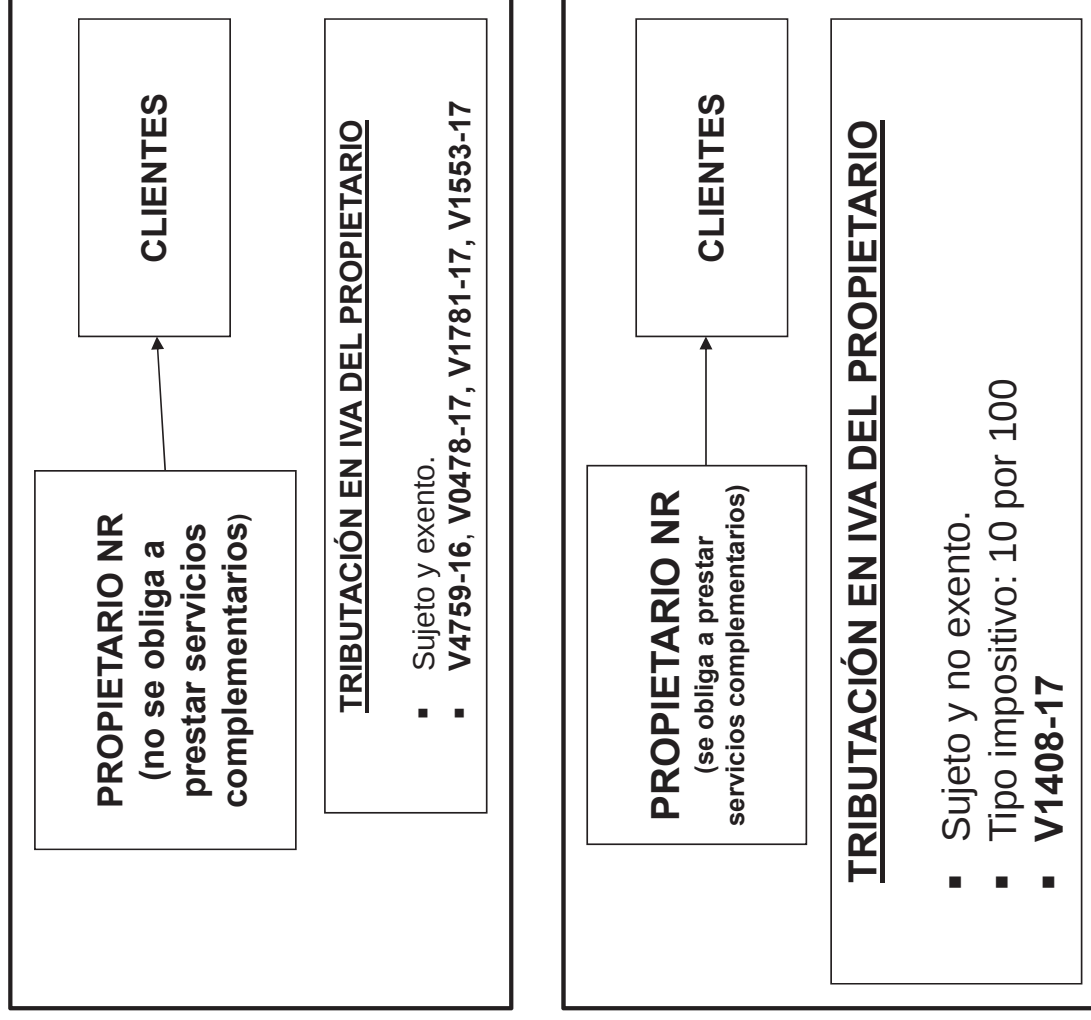
Los servicios de arrendamiento estarán en todo caso sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cualquiera que fuera la condición del arrendador, cuando se refieran a inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto.





IVA

ARRENDAMIENTO DEL INMUEBLE POR EL NO RESIDENTE (Persona física o entidad) DIRECTAMENTE A LOS CLIENTES

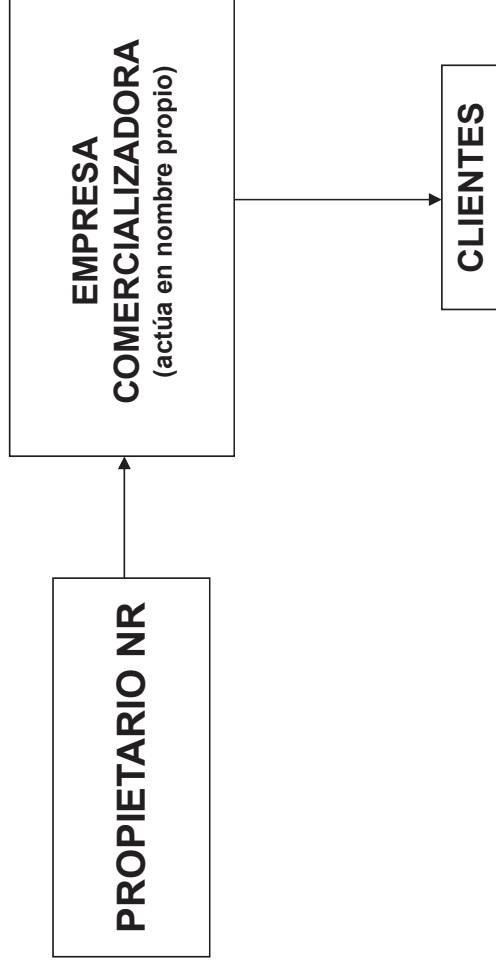




IVA

ARRENDAMIENTO DEL
INMUEBLE POR EL NO
RESIDENTE A UNA
EMPRESA

COMERCIALIZADORA QUE
ACTÚA EN NOMBRE
PROPIO



La comercializadora actúa en nombre propio conforme doctrina DGT si es ella y no los propietarios arrendadores la que:

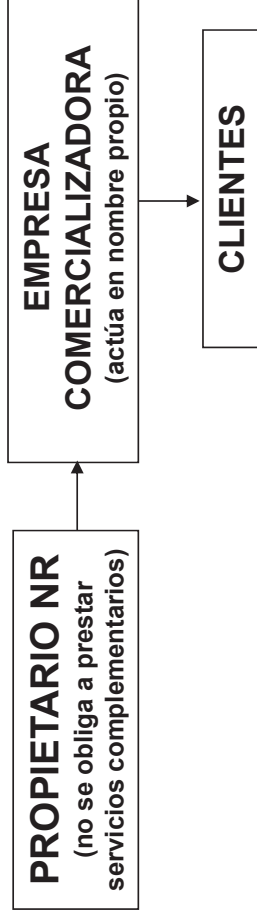
- ☐ Establece las condiciones del servicio
- ☐ Tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios
- ☐ Recibe el cobro de la contraprestación.



IVA

ARRENDAMIENTO DEL
INMUEBLE POR EL NO
RESIDENTE A UNA EMPRESA
COMERCIALIZADORA QUE
ACTÚA EN NOMBRE PROPIO.

Tributación del propietario no
residente si no se obliga a prestar
servicios complementarios



TRIBUTACIÓN EN IVA DEL ARRENDAMIENTO (V2889-16, V2784-16, V0478-17)

Art. 20.Uno.23º.f) LIVA. La exención de arrendamientos de vivienda no comprenderá: "Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados..."

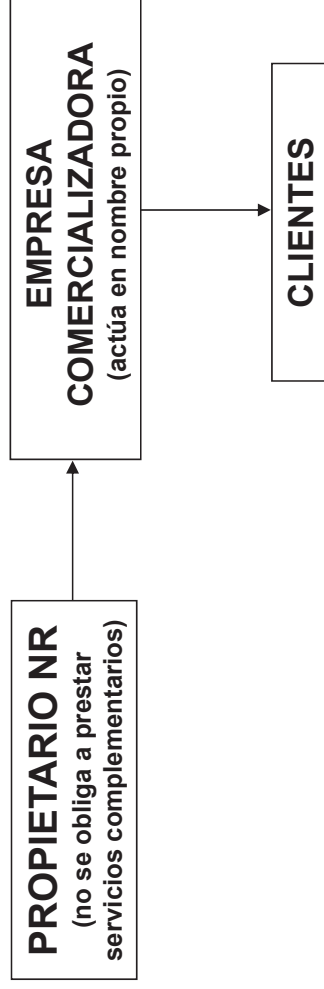
- Arrendamiento sujeto y no exento
- Tipo impositivo: 21 por 100

¿ACTÚA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EL PROPIETARIO NO RESIDENTE?

Art. 69. Tres LIVA "a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

- ...
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

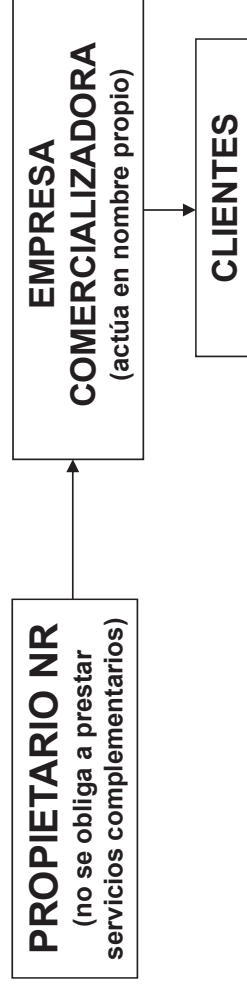


¿ACTÚA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EL PROPIETARIO NO RESIDENTE?

Doctrina inicial de la DGT (V0411-11)

"En interpretación de este precepto es doctrina de este Centro Directivo que un empresario o profesional dispondrá de un establecimiento permanente en el sentido descrito en el caso de que disponga de las instalaciones (locales) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada del mismo en circunstancias similares a las descritas en el escrito presentado (en particular, contestación nº V1485-09 de 19/06/09).

Por lo tanto, el consultante se considera establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por el arrendamiento del local de su propiedad."



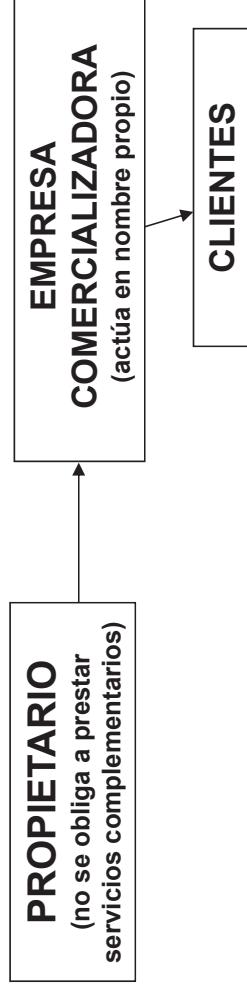
¿ACTÚA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EL PROPIETARIO NO RESIDENTE?

Resolución de 20 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central: una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

¿ACTÚA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EL PROPIETARIO NO RESIDENTE?

Doctrina actual de la DGT (V2915-17)

“... deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el artículo 69. Tres de la Ley 37/1992, de tal forma que el hecho de que una entidad no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que dicha entidad mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados”.



¿ACTÚA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EL PROPIETARIO NO RESIDENTE?

Consecuencias de esta doctrina: será de aplicación lo establecido en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto."

- ☐ El propietario no residente no repercutirá el 21 por 100 a la empresa.
- ☐ Se producirá la inversión del sujeto pasivo. La comercializadora consignará un devengado y un soportado simultáneo al 21 por 100.
- ☐ Si la comercializadora no estuviera establecida en el TAI → no se produciría la inversión del sujeto pasivo y el propietario no residente repercutirá el 21 por 100 a la empresa, con la obligación de ingresarlo.

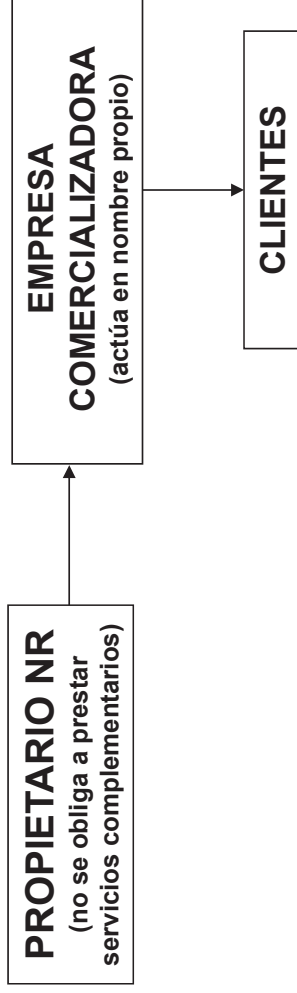




IVA

ARRENDAMIENTO DEL
INMUEBLE POR EL NO
RESIDENTE A UNA EMPRESA
COMERCIALIZADORA QUE
ACTÚA EN NOMBRE PROPIO.

Tributación de la empresa
comercializadora cuando el
propietario no residente no se
obliga a prestar servicios
complementarios



Artículo 11 LIVA → “a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios (...)”

15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión ... Cuando (el agente o comisionista) actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”

TRIBUTACIÓN EN IVA DE LA EMPRESA COMERCIALIZADORA

A) Subarrendamiento de vivienda sin prestar servicios complementarios (V4706-16)

- Sujeto y exento
- No derecho a deducir el IVA soportado

B) Subarrendamiento de vivienda prestando servicios complementarios (V2889-16)

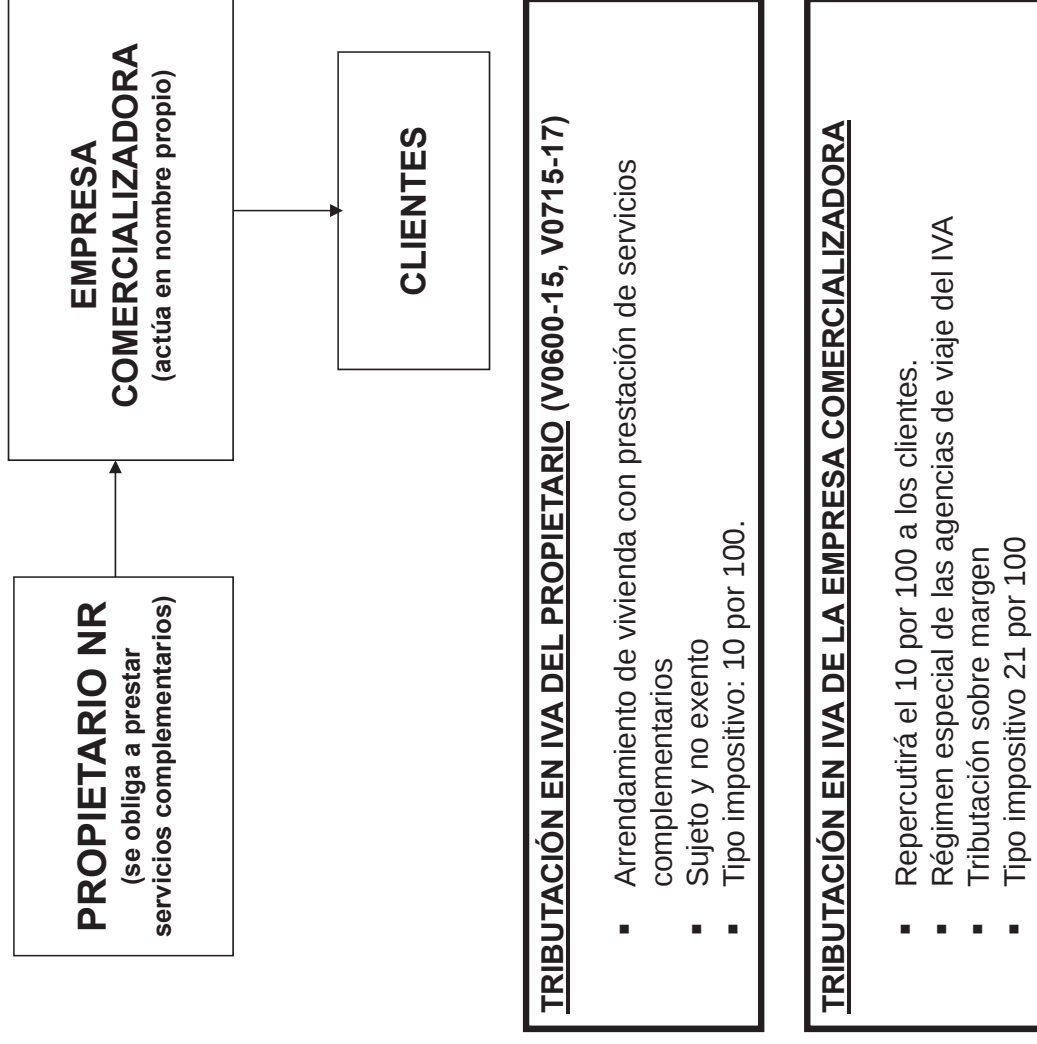
- Sujeto y no exento
- Tipo impositivo 10 por 100
- Derecho a deducir el IVA soportado



IVA

ARRENDAMIENTO DEL
INMUEBLE POR EL NO
RESIDENTE A UNA EMPRESA
COMERCIALIZADORA QUE
ACTÚA EN NOMBRE PROPIO.

Tributación de la empresa
comercializadora y del propietario
no residente cuando este se obliga
a prestar servicios
complementarios





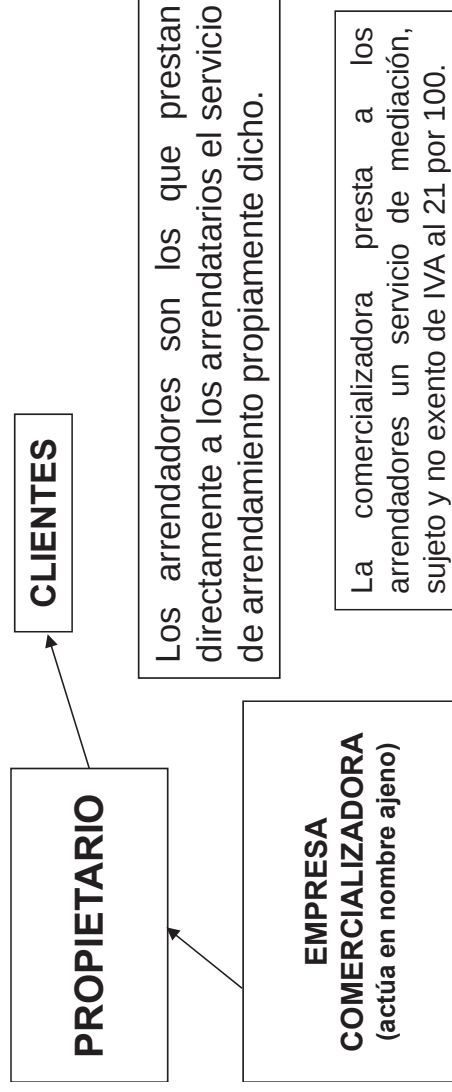
IVA

ARRENDAMIENTO DEL
INMUEBLE POR EL NO
RESIDENTE A TRAVÉS DE UNA
EMPRESA
COMERCIALIZADORA QUE
ACTÚA EN NOMBRE AJENO



La **comercializadora actúa en nombre ajeno** por cuenta de los propietarios arrendadores conforme a la doctrina de la DGT **si son los arrendadores quienes:**

- ☐ Mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios,
- ☐ Fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento
- ☐ Ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma.



Artículo 11 → “a efectos del Impuesto, se **entenderá por prestación de servicios**(...) 15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. ...”.





NUEVA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS (MODELO 179)



NORMATIVA REGULADORA

Artículo 54 ter RD 1065/2007. Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. **(Vigor 1/1/2018)**

Se añade por el art. 1.11 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. “**Con fines de prevención del fraude fiscal** se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas “plataformas colaborativas”, que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos.”



NORMATIVA REGULADORA

Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a la presentación del modelo 179 «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», en relación con las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos realizadas a partir de 1 de enero de 2018 y cuya intermediación se haya producido a partir de esta fecha.



Artículo 4. Plazo de presentación.

La presentación del modelo 179 tendrá una periodicidad trimestral, y deberá presentarse en relación con las operaciones realizadas en cada trimestre natural, en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración.

Disposición transitoria única. Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos del ejercicio 2018.

Para el ejercicio 2018, la presentación de la declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos tendrá excepcionalmente carácter anual, y su plazo de presentación será el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019.



Ámbito subjetivo: obligados a presentar la declaración informativa
Personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español
Intermediarios
Todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario, ya sea a título oneroso o gratuito.
En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas , intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.



Ámbito objetivo: contenido de la declaración informativa
Cesiones de uso de viviendas con fines turísticos
Cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.



En todo caso quedan excluidos de este concepto (cesión de uso de viviendas con fines turísticos): a) Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal.	
Artículo 2 LAU. Arrendamiento de vivienda. 1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.	Artículo 3 LAU. Arrendamiento para uso distinto del de vivienda. 1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. 2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren.
Artículo 8 LAU. Cesión del contrato y subarriendo. 1. El contrato no se podrá ceder por el arrendatario sin el consentimiento escrito del arrendador. En caso de cesión, el cesionario se subrogará en la posición del cedente frente al arrendador. 2. La vivienda arrendada sólo se podrá subarrendar de forma parcial y previo consentimiento escrito del arrendador. ... El precio del subarriendo no podrá exceder, en ningún caso, del que corresponda al arrendamiento.	



En todo caso quedan excluidos de este concepto (cesión de uso de viviendas con fines turísticos):	
b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.	“...tales como establecimientos hoteleros, albergues y campamentos de turismo, entre otros.” (Exposición de motivos Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre).
A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos	
Las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.	
Artículo 5 LAU. Arrendamientos excluidos. Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:	
e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.	
c) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.	
d) Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.	
Artículo 5 LAU. Arrendamientos excluidos. Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:	
a) El uso de las viviendas que los porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios, ...	
b) El uso de las viviendas militares, ...	
c) Los contratos en que, arrendándose una finca con casa-habitación, sea el aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal del predio la finalidad primordial del arrendamiento...	
d) El uso de las viviendas universitarias, ...	
e) ...	



Datos de la declaración informativa (1)	
a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos. A estos efectos <u>se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del</u> derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada. La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración correspondiente.	
VALORES	DESCRIPCIÓN
02	NIF-IVA
03	PASAPORTE
04	DOCUMENTO OFICIAL DE IDENTIFICACIÓN EXPEDIDO POR EL PAÍS O TERRITORIO DE RESIDENCIA
05	CERTIFICADO DE RESIDENCIA
06	OTRO DOCUMENTO PROBATORIO
07	NO CENSADO



Datos de la declaración informativa (2)

b) Identificación del inmueble, dirección completa, con especificación del número de referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

VALORES	DESCRIPCIÓN
01	Inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, excepto País Vasco y Navarra.
02	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Autónoma del País Vasco.
03	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Foral de Navarra.
04	Inmueble en cualquiera de las situaciones anteriores pero sin referencia catastral.



Datos de la declaración informativa (3)	
c) Identificación de las personas o entidades cesionarias	La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración correspondiente. A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.
Datos de la declaración informativa (4)	
d) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito	Número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos y fecha de inicio de la cesión de la misma.



Datos de la declaración informativa (5)	
e)	Número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda.
f)	Fecha de intermediación en la operación.
g)	Identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).
La información contenida en las letras e), f) y g) anteriores tienen carácter opcional, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, lo que evita potenciales requerimientos de información por parte de la Administración tributaria dirigidos al conocimiento de dichos elementos relativos a la cesión de estos inmuebles.	



ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN



CDI ESPAÑA-ALEMANIA

ARTÍCULO 22

Eliminación de la doble imposición

1. En España, la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones, de conformidad con la legislación interna española:
 - a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Alemania, España permitirá:
 - i. la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Alemania;

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Alemania.



II. FISCALIDAD DE LA TITULARIDAD DE BIENES INMUEBLES.

**AUSENCIA DE CONVENIO DE DOBLE
IMPOSICIÓN.**



**VAN A CONSIDERARSE OBTENIDOS EN
ESPAÑA Y TRIBUTAR A LA HACIENDA
PÚBLICA ESPAÑOLA**

- Rentas imputadas a contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español (Art. 13.1.h) TRIRNR).



TRIBUTACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES EN CASO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

ART. 6 CDI CON ALEMANIA

NOS DA LAS REGLAS DE DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA → TRIBUTACIÓN COMPARTIDA.

- ESPAÑA (Estado de la fuente): potestad de gravamen.
- ALEMANIA (Estado residencia): obligación de adoptar las medidas para evitar la doble imposición.

CDI NO NOS DA LAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN (exenciones, base imponible, tipo de gravamen, devengo, etc.) → NORMATIVA INTERNA.





IRNR RESIDENTES EN ALEMANIA CON INMUEBLE A SU DISPOSICIÓN EN ESPAÑA



RENTAS INMOBILIARIAS IMPUTADAS. NO RESIDENTE PERSONA FÍSICA TITULAR DE BIENES INMUEBLES URBANOS SITUADOS EN ESPAÑA DESTINADOS A USO PROPIO.

El Sr. Otto y su esposa, residentes en Hamburgo, Alemania, disponen de un apartamento en Santa Eulalia (Ibiza), en el que pasan sus vacaciones del verano, permaneciendo desocupado el resto del año. El valor catastral del apartamento es de 36.000 euros. La cuota del IBI ha ascendido a 200 euros. El valor catastral está revisado en 2011.

Determinar la tributación en España del matrimonio Otto en lo que respecta al inmueble de Santa Eulalia.

Como el inmueble es propiedad del matrimonio, **cada uno de ellos es un contribuyente independiente**, por lo que deberán presentar declaraciones separadas.

El **rendimiento a declarar o base imponible**, será la cantidad resultante de aplicar al valor catastral del inmueble, que figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), los porcentajes siguientes:

- ✓ Con carácter general → el 2 por 100.
- ✓ En caso de inmuebles con valores catastrales revisados o modificados en el año del devengo o en los 10 años anteriores → el 1,1 por 100.



✓ Este rendimiento se entiende **devengado** una vez al año, el día 31 de diciembre (art. 27.1.c) TRIRNR).

✓ Se declarará la **parte proporcional** de dicho importe si no se ha sido propietario del inmueble durante todo el año o si durante algún período de tiempo ha estado arrendado.

✓ **Tipo impositivo:** 24% (art. 25.1.a) TRIRNR).

19% para UE / EEE

AUTOLIQUIDACION DEL SR. OTTO			
Valor catastral atribuible al Sr. Otto:	36.000/2 :		18.000
Base imponible:	18.000 x 1,1%:		198
Cuota tributaria:	19% x 198		37,62

Por su parte, la Sra. Otto presentará una declaración idéntica.



Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 23.12).

- ✓ **Modelo de declaración:** 210, consignando como tipo de renta el 02.
- ✓ **Plazo de declaración:** año natural siguiente a la fecha de devengo.
- ✓ **Modos de presentación del modelo 210:**
 - A. Mediante cumplimentación e impresión del formulario (página web Agencia Tributaria)
 - B. De forma telemática utilizando certificado electrónico.
- ✓ **Lugar de presentación si se utiliza formulario:** la presentación e ingreso se realizará en cualquier entidad colaboradora en la gestión recaudatoria sita en territorio español (Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito).
- ✓ **No existe en exclusiva el “Ejemplar para la Administración”:** las Entidades Colaboradoras no deben enviar de manera física ningún ejemplar del modelo a las oficinas de la AEAT.
- ✓ **Podrá ser domiciliado el pago de la deuda tributaria resultante de las autoliquidaciones modelos 210 presentados de forma telemática.** Los plazos de presentación telemática de estas autoliquidaciones con domiciliación de pago en el caso de **rentas inmobiliarias imputadas** será **desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre**.



IRNR

RESIDENTES EN ARABIA
SAUDI CON INMUEBLE
ESPAÑA QUE
CONSTITUYE LA
VIVIENDA HABITUAL DE
SU EX CONYUGE.



V4069-15. Persona física, divorciado, residente en Arabia Saudí. El consultante solicita información sobre la tributación de **la que fuera su vivienda conyugal cuyo uso y disfrute corresponde a su ex cónyuge e hijos menores.**

“...tal como se recoge en Consultas vinculantes V1372-09 de 10 de junio de 2009, y V0110-13 de 17 de enero de 2013 es criterio de este Centro Directivo “que **no procede, respecto a dicha persona, la imputación de rentas inmobiliarias** prevista en el artículo 85 de la LIRPF, por la vivienda familiar cuyo uso se atribuye a los hijos y al cónyuge en cuya compañía queden, aunque ésta no constituya vivienda habitual del otro progenitor.”

Por tanto, en este caso el consultante **no tendrá que imputar renta inmobiliaria alguna por la citada vivienda**”.



IRNR

RESIDENTE EN ESPAÑA
QUE ADQUIERE UN PISO
EN HOLANDA PARA USO
PROPIO (V1993-16)



☐ Al ser residente en España debe de tributar por su renta mundial incluida la generada por el inmueble sito en Holanda (art. 2 LIRPF)

☐ Holanda tiene potestad para grabar la renta inmobiliaria generada en su territorio (art. 6 CDI).

☐ La doble imposición jurídica se eliminará en la autoliquidación del IRPF español conforme al art. 25.3 CDI: método de exención con progresividad.

“Este artículo establece que las rentas obtenidas o la posesión de bienes en Holanda por residentes en España que, de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio, puedan someterse a imposición en Holanda, estarán exentas de tributación en España, pero se tendrán en cuenta para calcular el impuesto correspondiente a las otras rentas, esto es, se aplicará la exención con progresividad y ello con independencia de que las citadas rentas queden o no efectivamente gravadas en Holanda conforme a la normativa interna holandesa.



☐ Determinación de la renta imputada: art. 85 LIRPF.

“Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición”.

Formación del patrimonio bruto: reglas de valoración de los bienes y derechos

1.- Bienes inmuebles (Art. 10 Ley Impuesto Patrimonio):

Los bienes inmuebles tanto de naturaleza urbana como rústica deben valorarse en el Impuesto sobre el Patrimonio de acuerdo con las siguientes reglas:

Regla general de valoración

Los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica, se computarán tomando como referencia el mayor valor de los tres siguientes:

- a) El valor catastral consignado en el recibo correspondiente a 2017 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, como, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- c) El precio, contraprestación o valor de adquisición. En relación con estos términos, debe precisarse que el precio se refiere a las operaciones de compraventa, la contraprestación a las permutas y el valor de adquisición a los supuestos de sucesiones o donaciones.



☐ Cuestión: en el concepto de “precio” ¿se incluyen los tributos y gastos inherentes a la adquisición?

1) **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 2011**, de las reclamaciones 17/00837/2008 y 17/838/2008, acumuladas, interpuestas contra los acuerdos dictados por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de Girona por el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real.

Se extractan, a continuación, parte de los “hechos” descritos en la referida resolución.

“2. Seguidos los trámites reglamentarios y después de analizar las alegaciones del contribuyente, en las cuales alegaba en síntesis que: **a) para calcular el valor de adquisición de los inmuebles no había que incluir los gastos de notaría, registro e impuestos. ...**”

“El Inspector-Regional Adjunto el día 30 de abril de 2008 dictó los correspondientes acuerdos de liquidación en los siguientes términos: **estimó en parte las pretensiones del reclamante al considerar que, para determinar el valor de adquisición de los inmuebles sometidos a tributación no había que tener en cuenta ni los tributos satisfechos ni los gastos accesorios (registro y notaría).**”

Así pues, el propio órgano liquidador estimó en fase de alegaciones, y antes de dictar acuerdo liquidatorio, la pretensión del contribuyente en el sentido de no incluir los referidos conceptos en la valoración del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, deviniendo la cuestión en pacífica y no siendo ya objeto de controversia en la vía económico-administrativa (se discutía, finalmente, en dicha vía, la deducibilidad, para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, como deuda o carga, de la cuota del IRNR o del propio IP, lo cual fue desestimado por el TEAR)



2. La Dirección General de Tributos, en consulta no vinculante de 13 de septiembre de 1994, señala que el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no deben de incluirse en la valoración del bien inmueble. Realizada búsqueda de esta consulta en la base de datos de la propia Dirección General de Tributos no arroja resultado, sí constando en la base de datos NORMACEF (se adjunta referencia).

Referencia: NFC005864
AEAT 30-07-1996

SUMARIO:

IRPF. Valoración bienes inmuebles

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP). Art 10. uno.

DGT: 13-09-1994

Cuestión planteada:

¿Para hallar el precio, contraprestación o valor de adquisición hay que incluir el impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando han estado sujetos a dichos impuestos?

Contestación:

No. El precio, contraprestación o valor de adquisición no incluye los impuestos ni demás gastos a cargo del adquirente como pueden ser, entre otros, los de notaría y registro.



3. Memento Fiscal Francis Lefebvre (formato electrónico). Se adjuntan a continuación los ejemplos que se acompañan a la referencia 3032 de dicho Memento. En dichos ejemplos se puede observar que en la valoración de los inmuebles adquiridos de forma onerosa no se incorporan los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

La Sra. X es propietaria de los siguientes inmuebles:

- - Un piso en Toledo, adquirido por 90.000 euros, siendo los gastos derivados de la adquisición de 12.000 euros (ITP, notaría y registro). Su valor catastral es de 60.000 euros y el valor comprobado a efectos del ITP asciende a 96.000 euros.
- - Un apartamento en Santa Pola, adquirido por 42.000 euros (sin incluir gastos), que está pendiente de valoración catastral.
- - Una lonja en Madrid, heredada de su padre, cuyo valor catastral es de 120.000 euros, siendo el valor comprobado en el Impuesto sobre Sucesiones de 150.000 euros.

¿Cuál es el valor de estos inmuebles a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio?

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computan por el mayor valor de los tres siguientes:

- - El valor catastral,
- - El comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o
- - El precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Según lo expuesto, el valor de los inmuebles de la Sr. X a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio es el siguiente:

Inmueble	Valoración (euros)
Piso Toledo	96.000 (*)
Apartamento Santa Pola	42.000
Lonja Madrid	150.000

(*) La vivienda habitual del contribuyente está exenta del Impuesto sobre el Patrimonio hasta un importe máximo de 300.000 euros, por lo que si el piso de Toledo constituye la vivienda habitual de la Sr. X, estará exento.



Finalmente, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculantes V0961-17 establece la inclusión de los tributos y gastos inherentes a la adquisición para valorar en el Impuesto sobre el Patrimonio aquellos inmuebles que han sido adquiridos de forma lucrativa. Se extrae el sumario de dicha consulta:

DGT: 18-04-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0961/2017

SUMARIO:

...

IP. Base imponible. Valoraciones. Bienes inmuebles. El valor de adquisición en el IP incluye los «gastos y tributos inherentes a la transmisión» que hubieren sido satisfechos por el adquirente. Se trata de gastos y tributos «unidos por su naturaleza o inseparables» a la transmisión como tal, conforme resulta del significado de «inherente» según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua. Ejemplo de los primeros serían los gastos de notaría y de los segundos el propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero no el préstamo hipotecario formalizado para el pago del propio tributo sucesorio, que, en cuanto tal, no forma parte del valor de adquisición.



☐ Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 24 del Convenio hispano-holandés, “1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, según se define en el número 2 del artículo 6, puede someterse a imposición en el Estado en que los bienes estén sitos. (...)”. Por tanto Holanda también le podrá gravar por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Al tener la condición de residente en España tributará como contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio.

Corresponde a a España la eliminación de la doble imposición que se pudiese generar conforme al artículo 25.3 del Convenio hispano-holandés: la posesión de bienes en Holanda por residentes en España que, de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio, puedan someterse a imposición en Holanda, estarán exentas de tributación en España, pero se tendrán en cuenta para calcular el impuesto correspondiente a las otras rentas, esto es, se aplicará la exención con progresividad y ello con independencia de que las citadas rentas queden o no efectivamente gravadas en Holanda conforme a la normativa interna holandesa.

☐ Referencia al modelo 720



IRNR

RENTAS INMOBILIARIAS IMPUTADAS.

BORRADOR DE DECLARACIÓN



Artículo 28 bis TRLIRNR. Borrador de declaración.

1. La Administración tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley, exclusivamente relativos a las rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 13.1.h) de esta Ley, con los límites y condiciones que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Se generará un borrador de declaración por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias.

2. No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

3. La Administración tributaria pondrá el borrador de declaración a disposición de los contribuyentes de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La falta de puesta a disposición del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, podrá confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley. No obstante, en los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador.

6. El procedimiento de solicitud de borrador de declaración será aprobado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá el plazo y el lugar de presentación, así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios electrónicos.



III. FISCALIDAD DE LA “ENAJENACIÓN” DE BIENES INMUEBLES.



REGLAS DE TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL INMOBILIARIAS

AUSENCIA DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN (art. 13.1.i.3º TRLIRNR)

VAN A CONSIDERARSE OBTENIDOS EN ESPAÑA Y TRIBUTAR A LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, LAS GANANCIAS DE CAPITAL:

- Cuando procedan de la transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON ALEMANIA

Artículo 13.

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, ... pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que están sitos.

**SI ESTAN SITUADOS EN ESPAÑA:
TRIBUTACIÓN**



RETENCIÓN EN CASO DE TRANSMISIÓN DE INMUEBLES POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE



Artículo 14 RIRNR. Retención o ingreso a cuenta en la adquisición de bienes inmuebles.

1. En los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a aquellos.

✓ **Modelo a presentar: 211.**

✓ **Plazo:** un mes desde la fecha de la transmisión.

✓ **Lugar de presentación:** la presentación e ingreso se realizará en cualquier entidad colaboradora en la gestión recaudatoria sita en territorio español (Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito)

El adquirente entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211 para que pueda deducir este importe en la declaración de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión.



- ☐ No procede la retención en los supuestos de transmisiones lucrativas.
- ☐ La base de la retención no se modificará por la aplicación del “valor de mercado” al precio acordado en la transmisión en caso de comprobación administrativa.
- ☐ Cobros aplazados: la retención se aplica sobre la totalidad del precio o contraprestación.
- ☐ Transmisiones de inmuebles por no residentes consecuencia de subastas judiciales → si retención.
- ☐ Procede retención aunque exista pérdida patrimonial.
- ☐ Procede retención aunque la contraprestación sea no dineraria (por ejemplo: permuta): se practica sobre el valor de mercado del inmueble.
- ☐ Procede la retención en caso de transmisión de usufructo sobre inmueble.
- ☐ Caso de concurrir varios transmitentes unos residentes y otros no residentes: sólo procede sobre la contraprestación correspondiente al no residente.
- ☐ En caso de que la retención no se ingrese: el inmueble quedará afecto al pago del importe que resulte menor entre la retención y el impuesto correspondiente.



Artículo 14.2 RIRNR. El adquirente no tendrá la obligación de retener o de efectuar el ingreso a cuenta en los siguientes casos:

- a) Cuando el transmitente acredite su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria.
- b) En los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.



TEAC resolución: 02943/2013/00/00. Doctrina. Fecha de la resolución: 06/02/2014.

Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, **el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades** mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, **el adquirente viene obligado**, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, **a retener e ingresar el 3 por ciento**, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Si con posterioridad se aportase esa certificación, ello no determinará el derecho a la devolución de ingresos indebidos a la retención efectuada, pues fue una retención debida, esto es, procedente por exigida por la normativa del Impuesto.

Y todo ello sin perjuicio, en su caso, del derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo. Esta devolución derivada de la normativa de cada tributo está prevista en el artículo 99.8 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.





GANACIA PATRIMONIAL EN CASO DE TRANSMISIÓN DE INMUEBLES POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE



NOVEDADES A PARTIR DE 1/1/2015 EN EL CÁLCULO DE LA GANANCIA PATRIMONIAL DEL PROPIETARIO NO RESIDENTE QUE TRANSMITE EL INMUEBLE.

Los coeficientes de actualización desaparecen a partir de 1 de enero de 2015 (Ley 26/2014)

A partir de 1 de enero de 2015, los coeficientes de abatimiento sólo serán aplicables hasta el límite de **400.000€** de total valor de transmisión respecto de los bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (nueva redacción de la D. Tr. 9ª de la Ley 35/2006, dada por la Ley 26/2014)

RECORDATORIO → INMUEBLES URBANOS SITUADOS EN ESPAÑA ADQUIRIDOS ENTRE EL 12/05/12 Y 31/12/12: exención 50 por 100 cuando son transmitidos



INCIDENCIA DE LA AMORTIZACIÓN EN EL CÁLCULO DE LA GANANCIA PATRIMONIAL

Un no residente sin establecimiento permanente transmite un local que previamente estuvo alquilado. Para calcular la ganancia patrimonial, ¿hay que restar del valor de adquisición las amortizaciones (o la amortización mínima) aún cuando haya tributado por las rentas de los alquileres y no haya podido deducir gasto alguno (entre los que se encuentran las amortizaciones)?

Con carácter general, en el ámbito de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), a tenor de lo dispuesto en el artículo 24.1 del texto refundido de la Ley del IRNR, las amortizaciones de los bienes inmuebles no son deducibles al determinar la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados del alquiler de los mismos, ya que tributan por su importe íntegro.

Partiendo del planteamiento anterior, si el contribuyente no residente sin establecimiento permanente no ha podido deducir las amortizaciones a la hora de calcular la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados del alquiler del inmueble, tampoco deberá considerar las amortizaciones (o la amortización mínima) a la hora de calcular el valor de adquisición del inmueble para determinar la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del mismo.

En resumen, en función de si la amortización ha sido deducible o no, se tendrá o no en cuenta para calcular el valor de adquisición del inmueble.



MODELO Y PLAZOS

- ✓ **Modelo de declaración 210**
- ✓ **Plazo de declaración:** tres meses contados a partir del término del plazo que tiene la persona que adquirió el inmueble para ingresar la retención. **Incluso si es a devolver**
- ✓ **Lugar de presentación:** ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al lugar donde esté situado el inmueble.

☐ **EL MODELO 210 SÓLO PUEDE VENIR REFERIDO A UN INMUEBLE TRANSMITIDO.**

☐ **EXCEPCIONALMENTE, CUANDO EL INMUEBLE OBJETO DE TRANSMISIÓN SEA DE TITULARIDAD COMPARTIDA POR UN MATRIMONIO EN EL QUE AMBOS CÓNYUGES SEAN NO RESIDENTES SE PODRÁ REALIZAR UNA ÚNICA AUTOLIQUIDACIÓN. EN ESTE CASO, AMBOS CÓNYUGES FIRMARÁN LA AUTOLIQUIDACIÓN.**

131002-TRANSMISIÓN INMUEBLE. PLAZO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN

Pregunta

¿CUAL ES EL PLAZO PARA SOLICITAR UNA DEVOLUCIÓN PRODUCIDA COMO CONSECUENCIA DE LA TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE?

Respuesta

El plazo será de 4 años. El cómputo de dicho plazo, salvo interrupciones, se inicia desde que finalice el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación (modelo 210).

Normativa/Doctrina

Art. 68 y 67 L.O.T. Ley 58/2003
Art. 5.a) Orden EHA/2310/2010. de 17.12 (BOE de 23.12)



¿Existe obligación de presentar modelo 210 si existe pérdida patrimonial?

TRIRNR

Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran **rentas obtenidas en territorio español** las siguientes:

i) Las ganancias patrimoniales:

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se considerarán incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté 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 atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

Artículo 28. Declaración.

1. Los contribuyentes **que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración**, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.



¿Existe obligación de presentar modelo 210 si existe pérdida patrimonial?

Sólo se entiende renta obtenida en territorio español las “*ganancias patrimoniales*” pero no las “*pérdidas patrimoniales*”.

Por ello, no habría obligación de presentar modelo 210.

No obstante, si se pretende obtener la devolución del 3% retenido habría que presentar el modelo 210.

El derecho a solicitar la devolución prescribiría a los 4 años contados desde la finalización del plazo de presentación del modelo 210.

Si el modelo 210 se presentase fuera de plazo no podría calificarse de extemporáneo al no existir obligación de presentarlo en caso de pérdidas patrimoniales.

Por el contrario, si existe ganancia patrimonial y la solicitud de devolución se efectúa presentando un 210 fuera de plazo, la autoliquidación se calificaría como extemporánea, si bien no habría prescrito el derecho a solicitarla siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde la finalización del plazo voluntario de presentación del modelo 210.



CRITERIO DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO

DGT V0896-18 y V2450-17.

“En relación con la imputación temporal de la ganancia patrimonial, en el artículo 27.1.b) del TRLIRNR se establece que el impuesto se devengará, tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

El TRLIRNR no recoge la posible aplicación de reglas de imputación temporal especiales tratándose de operaciones a plazo o con precio aplazado, ni tampoco remite expresamente al respecto a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **por lo que no se podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes**”.



IMPOSIBILIDAD DE COMPENSAR GANANCIAS CON PÉRDIDAS PATRIMONIALES

DGT V2172-16.

“En cuanto a la posibilidad de compensación de rentas en sede del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dispone el párrafo segundo del artículo 15.1 del TRLIRNR:

“Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.”

Dicho artículo debe ponerse en relación con lo previsto en el artículo 27.1 b) del TRLIRNR, relativo al devengo del impuesto en caso de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, según el cual:

“1. El impuesto se devengará: (...)

b) *Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.”*

Por consiguiente, tratándose de dos alteraciones patrimoniales diferenciadas, una producida con la primera enajenación que originó la pérdida patrimonial y una segunda a realizarse posiblemente con la enajenación de otro elemento patrimonial distinto originando una ganancia patrimonial, se producen dos devengos del impuesto que, conforme al citado artículo 15.1 del TRLIRNR, deben tratarse separadamente sin posibilidad de compensación de las rentas ocasionadas en cada uno de ellos”.



EXCEPCIÓN A LA IMPOSIBILIDAD DE COMPENSAR GANANCIAS CON PÉRDIDAS PATRIMONIALES

“Un no residente sin establecimiento permanente transmite un inmueble adquirido en dos momentos en el tiempo, 50% compra y posteriormente 50% por herencia. La primera adquisición genera ganancia patrimonial y la segunda pérdida patrimonial. Al hacer el modelo 210 ¿puede compensar la ganancia con la pérdida?”

Se entiende que existe una única transmisión patrimonial, ya que se está transmitiendo un único bien que se realiza en una fecha y en un mismo acto de enajenación, y por tanto debe dar lugar al cómputo de una única ganancia patrimonial, pues se entiende que existe una única alteración patrimonial, que se produce en el momento de la enajenación del inmueble.

No obstante, por la forma de cálculo de dicha ganancia patrimonial de acuerdo con la LIRPF, y dado que es necesario tener en cuenta la existencia de dos fechas de adquisición y valores distintos, dicha ganancia está formada a su vez por una diferencia positiva correspondiente a la mitad adquirida en 1983, y una diferencia negativa correspondiente a la mitad adquirida por herencia, siendo el resultado final una pérdida patrimonial.

Respecto a dicha diferencia positiva y negativa, no se trata de dos alteraciones patrimoniales distintas y, en consecuencia, dos rentas separadas que no admiten compensación entre sí de acuerdo con el artículo 15.1 del TRLIRNR, sino que dichas partidas positiva y negativa surgen con motivo del cálculo interno de acuerdo con las normas del IRPF necesarias para la determinación de la única renta que existe, y, por tanto, la partida positiva y la negativa se suman algebraicamente, resultando finalmente una pérdida patrimonial.

Como el resultado es una pérdida patrimonial, dado que el contribuyente es un no residente sin establecimiento permanente en España, no existirá en este caso renta sometida a gravamen en el IRNR, y por tanto, no se computará resultado alguno derivado de la operación de enajenación del inmueble.



TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO



TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO

NUM-CONSULTA V2039-11

FECHA-SALIDA 13/09/2011

NORMATIVA Convenio Alemania

DESCRIPCION- La entidad consultante, que dice ser residente en Alemania, ha sido nombrada legataria del saldo de una cuenta corriente y de un vehículo automóvil que posee en España una persona física residente en Alemania.

CUESTION- Tributación de citado legado en España.

PLANTEADA

CONTESTACION- La obtención de renta por una entidad no residente a título lucrativo o gratuito constituye en España ganancia patrimonial y, como tal, sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

COMPLETA

La entidad consultante dice ser residente en Alemania, por lo tanto, es aplicable el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio ("Boletín Oficial del Estado" de 8 de abril de 1968).

El artículo 13 del Convenio Hispano Alemán regula la potestad de gravamen sobre las ganancias de capital y establece lo siguiente:

"Artículo 13.

1. ...

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que reside el transmitente."



De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 de los Comentarios a este artículo del Convenio Modelo de la OCDE: *"La expresión **"enajenación de bienes"** utilizada en él comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa"*.

Puesto que en este caso se transmite el saldo de una cuenta corriente y un bien mueble que no forma parte del activo de ninguna actividad económica, es aplicable el apartado 3 y las ganancias se someterán a imposición en el Estado en que reside quien obtiene la ganancia patrimonial, luego en Alemania.

Por consiguiente, estarán exentas en España las ganancias patrimoniales obtenidas por un residente en Alemania, a título lucrativo o gratuito, cuando los bienes donados o heredados sean bienes muebles ubicados en territorio español, como en este caso, siempre que quede acreditada la residencia fiscal de la consultante mediante el oportuno certificado de residencia.

En caso de que una entidad residente en Alemania recibiera en herencia un inmueble situado en España → tributación por el IRNR con el modelo 210 con un tipo de gravamen del 19 por 100.

En caso de que una persona física residente en Reino Unido recibiera en herencia un inmueble situado en España → tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.



EXTINCIÓN DE CONDOMINIO



El consultante, no residente en España, es copropietario, al 50%, de un inmueble situado en España, perteneciendo el otro 50% a su cónyuge que también tiene la condición de no residente en España.

Uno de los cónyuges, mediante la extinción de condominio, adquiere el pleno dominio de dicha vivienda, compensando al otro cónyuge con una cantidad de dinero (**V1831-12**)

..., **la adjudicación del 100% del pleno dominio del inmueble situado en España a uno de los copropietarios, dará lugar, para el otro copropietario, a una ganancia o pérdida patrimonial** sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes en base al artículo 13.1.i).3º del TRLIRNR.

...corresponderá al copropietario adjudicatario del inmueble la obligación de retener e ingresar el 3% de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del IRNR, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.2 del TRLIRNR.

Dicha retención e ingreso se deberá efectuarse en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión.

En el mismo sentido **V5053-16**





ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN



CDI HISPANO-ALEMÁN

Un residente fiscal en España vende un inmueble situado en Alemania. No tiene otras ganancias patrimoniales en España. Tributación por la Ganancia según actual y anterior convenio:

Los residentes fiscales en España tributan por su renta mundial.

Antiguo CDI con alemania:

Art. 13 CDI Alemania prevé que las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que están sitos.

Art. 23 CDI: deducción por doble imposición mediante la **exención con progresividad**: se aplica el tipo impositivo que correspondería si tales rentas no estuvieran exentas.

Por lo tanto, al no tener otras ganancias patrimoniales la venta del inmueble está exenta en España

Actual CDI con Alemania:

Art. 13 CDI: Alemania prevé que las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que están sitos.

Art. 22.1ª) CDI: deducción por doble imposición mediante **deducción por doble imposición** (impuesto pagado en Alemania)

“Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Alemania”: LIRPF: aplicación del tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.



EXENCIÓN GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE LA TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL



Con la introducción de la disposición adicional séptima del TRLIRNR **se busca favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea**, permitiendo al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial obtenida con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.



aece
a tu lado
desde 1982



www.aece.es
932 924 948

DISPOSICIÓN ADICIONAL SÉPTIMA. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL.

1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los **contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea** por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2. A efectos de aplicar lo señalado en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y normativa de desarrollo.

3. También resultarán de aplicación la obligación de retención prevista en el apartado 2 del artículo 25 así como la de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria correspondiente, prevista en el apartado 1 del artículo 28 de este texto refundido.

No obstante lo anterior, cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la mencionada declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

4. Lo previsto en esta disposición se aplicará igualmente a los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

5. Las condiciones para solicitar la devolución que, en su caso, resulte procedente, se determinarán reglamentariamente.



Disposición adicional segunda RIRNR regula la “Solicitud de devolución por reinversión en vivienda habitual”

- “1. Podrá solicitarse la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida por un contribuyente residente en un Estado miembro de la Unión Europea o por un contribuyente residente en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, por la transmisión de la que ha sido su vivienda habitual en España en las condiciones que se establecen en esta disposición.
2. El contribuyente no residente en territorio español deberá presentar una solicitud ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual.
3. El contribuyente deberá aportar junto con la solicitud la documentación que acredite que la transmisión de la vivienda habitual en territorio español, y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual, han tenido lugar.
La Administración tributaria procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al contribuyente del exceso ingresado.
4. A efectos de aplicar lo señalado en esta disposición se tendrá en cuenta lo establecido en los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el modelo, así como la forma de presentación de dicha solicitud.”



Ejemplo 1: La reinversión se produce antes de presentar el modelo 210 correspondiente a la ganancia.

Un contribuyente que tuvo su residencia fiscal en España hasta 2014 pasa a tener residencia fiscal en Alemania en el año 2015.

El 1 de diciembre de 2015 vende la que fue su vivienda habitual en España. Esta vivienda sita en España se adquirió el 15 de febrero de 2005 por 190.000 euros y se ha vendido por 200.000 euros. El adquirente practicó la retención del 3% por importe de 6.000 euros.

El 15 de enero de 2016 compra en Alemania una nueva vivienda habitual, por importe de 250.000 euros, reinvertiendo la totalidad de lo obtenido por la venta de la anterior vivienda habitual.

Presenta el modelo 210 de declaración del IRNR el día 15 de marzo de 2016, dentro del plazo para presentar la declaración (este plazo es de tres meses a partir del 1 de enero de 2016).

¿Cómo procede para aplicar la exención por reinversión?

Como la reinversión ya se ha producido en el momento de presentar el modelo 210, el contribuyente debe presentar la declaración de la ganancia en el modelo 210, con tipo de renta 34, y tener en cuenta la exención por reinversión al autoliquidar el impuesto en dicho modelo.



Cumplimentación del modelo 210:

Devengo

Fecha de devengo: 01-12-2015

Renta obtenida

Tipo de renta: 34 [Ganancia patrimonial de transmisión (por contribuyente de un Estado UE, o de un Estado del EEE con efectivo intercambio de información tributaria) de la que fue vivienda habitual, exenta por reinversión en una nueva vivienda habitual, cuando la reinversión se produce después de la transmisión]

Determinación de la base imponible

Valor de transmisión (9): 200.000
Valor de adquisición (10): 190.000
Diferencia (11): 10.000
Ganancia (12): 0
Base imponible (17): 0
Fecha de adquisición: 15-02-2005

Liquidación

Exenciones Ley IRNR (19): no se marcará esta casilla
Tipo de gravamen (21): 19,50% *
Cuota íntegra (22): 0
Cuota Ley IRNR (24): 0
Cuota íntegra reducida: 0
Retenciones /ingresos a cuenta (29): 6.000
Resultado de la autoliquidación (31): -6.000

(*) Los tipos de gravamen aplicables a las ganancias derivadas de la transmisión de inmuebles en 2015 son del 20% hasta 11-7-2015 y del 19,50% desde 12-7-2015. En el ejemplo la fecha de devengo es 1-12-2015, por lo que se aplicaría el 19,50%.



Ejemplo 2: La reinversión se produce después de presentar el modelo 210 correspondiente a la ganancia.

Un contribuyente que tuvo su residencia fiscal en España hasta 2014 pasa a tener residencia fiscal en Alemania en el año 2015.

El 1 de diciembre de 2015 vende la que fue su vivienda habitual en España. Esta vivienda sita en España se adquirió el 15 de febrero de 2005 por 190.000 euros y se ha vendido por 200.000 euros. El adquirente practicó la retención del 3% por importe de 6.000 euros.

El 15 de agosto de 2016 compra en Alemania una nueva vivienda habitual, por importe de 250.000 euros, reinvertiendo la totalidad de lo obtenido por la venta de la anterior vivienda habitual.

Presentó el modelo 210 de declaración del IRNR el día 15 de marzo de 2016, dentro del plazo para presentar la declaración (este plazo es de tres meses a partir del 1 de enero de 2016).

¿Cómo procede para aplicar la exención por reinversión? El

contribuyente debe:

- Presentar la declaración modelo 210, correspondiente a la ganancia obtenida sin tener en cuenta la exención por reinversión, con tipo de renta 28.
- Presentar el modelo “Solicitud de devolución por exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes UE y EEE con efectivo intercambio de información”.



Cumplimentación del modelo 210:

Devengo

Fecha de devengo: 01-12-2015

Renta obtenida

Tipo de renta: 28 [Ganancia patrimonial de transmisiones de bienes inmuebles, excepto en los supuestos indicados como tipos de renta 33 y 34]

Determinación de la base imponible

Valor de transmisión (9): 200.000

Valor de adquisición (10): 190.000

Diferencia (11): 10.000

Ganancia (12): 10.000

Base imponible (17): 10.000

Fecha de adquisición: 15-02-2005

Liquidación

Exenciones Ley IRNR (19): no se marcará esta casilla

Tipo de gravamen (21): 19,50% *

Cuota íntegra (22): 1.950

Cuota Ley IRNR (24): 1.950

Cuota íntegra reducida: 1.950

Retenciones /ingresos a cuenta (29): 6.000

Resultado de la autoliquidación (31): -4.050

(*) Los tipos de gravamen aplicables a las ganancias derivadas de la transmisión de inmuebles en 2015 son del 20% hasta 11-7-2015 y del 19,50% desde 12-7-2015. En el ejemplo la fecha de devengo es 1-12-2015, por lo que se aplicaría el 19,50%.



Cumplimentación del modelo “Solicitud de devolución por exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes UE y EEE con efectivo intercambio de información”:

Identificación del modelo 210 donde se declaró la ganancia patrimonial

Fecha de devengo (fecha de transmisión de la vivienda habitual): 01-12-2015
Número de justificante de la autoliquidación modelo 210 correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida: XXXXXXXXXXXXXXXX

Información sobre la reinversión

Importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual (2): 200.000
En su caso, parte del importe obtenido en la transmisión destinado a la amortización del préstamo pendiente (3): 0
Importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual que es susceptible de reinversión a efectos de la exención (4): 200.000
Importe reinvertido en la adquisición de una nueva vivienda habitual (5): 200.000

Solicitud de devolución

Importe de la deuda tributaria cuya devolución se solicita (casilla 6): 1.950



VENTA DE ACCIONES DE ENTIDADES CON INMUEBLES EN SU ACTIVO



Art. 13.1.i.3º TRLIRNR → VAN A CONSIDERARSE OBTENIDOS EN ESPAÑA Y TRIBUTAR A LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, LAS GANANCIAS DE CAPITAL: Derivadas de transmisión de participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo este constituido principalmente por inmuebles situados en territorio español.

Antiguo CDI Alemania: Tributación exclusiva en estado de residencia del transmitente.	
Actual CDI Alemania: <i>Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones en una sociedad, o de derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</i>	

Se somete a tributación en España las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes derivadas de la transmisión de participaciones:

- ☐ De una sociedad española que tiene un inmueble situado en territorio español.
- ☐ De una sociedad alemana que es partícipe de una sociedad española que tiene un inmueble situado en territorio español.

- ☐ Si existe ganancia patrimonial por la transmisión del elemento patrimonial hay que tener en cuenta que existe obligación de presentar declaración en los 20 primeros días del mes siguiente al trimestre natural en el que se ha devengado la renta.



ARTICULO 13 CDI HISPANO-MARROQUÍ. GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles ..., pueden someterse a imposición en el estado contratante en que estos bienes estén situados.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un estado contratante tenga en el otro estado contratante, ..., pueden someterse a imposición en este otro estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien distinto de los mencionados en los apartados 1 y 2 solo pueden someterse a imposición en el estado contratante en que resida el transmitente.

Transmisión por un residente fiscal en Marruecos de las acciones de una sociedad patrimonial española que tiene un inmueble en España → tributación exclusiva en Marruecos (apartado 3)

¿Obligación de presentar modelo 210 en el plazo del 1 al 20 de mes siguiente al trimestre natural en que se han transmitido las acciones ?.

El hecho de que la ganancia obtenida no esté sometida a tributación en España, en aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, no libera al contribuyente (el vendedor) de la obligación de presentar la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.1 del TRLIRNR, en el lugar, forma y plazos establecidos. Declaración a la que deberá adjuntar un certificado de residencia expedido por su autoridad fiscal para la acreditación de que se tiene derecho a la exención (artículo 7.1 del Reglamento del IRNR aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto de 2004).

En el supuesto de que el contribuyente no aporte el certificado de residencia en el Reino Unido, la ganancia obtenida no resultará exenta, por lo que estaría sujeta en España de acuerdo con lo dispuesto en el mencionado artículo 13.1.i) del TRLIRNR.

V0970-12
V2135-15



DISOLUCIÓN DE ENTIDADES



Una sociedad residente en Alemania va a disolverse y adjudicar a sus socios un inmueble situado en España y otro inmueble situado en Alemania.

Efectos de la disolución y adjudicación de los inmuebles en la tributación de la entidad no residente.

- ☐ Ganancia patrimonial por el inmueble radicado en España.
- ☐ Diferencia entre el valor de mercado del inmueble y su coste de adquisición.
- ☐ La sociedad presenta modelo 210.
- ☐ El socio que recibe el inmueble debe de practicar retención del 3 por 100. Presenta modelo 211.

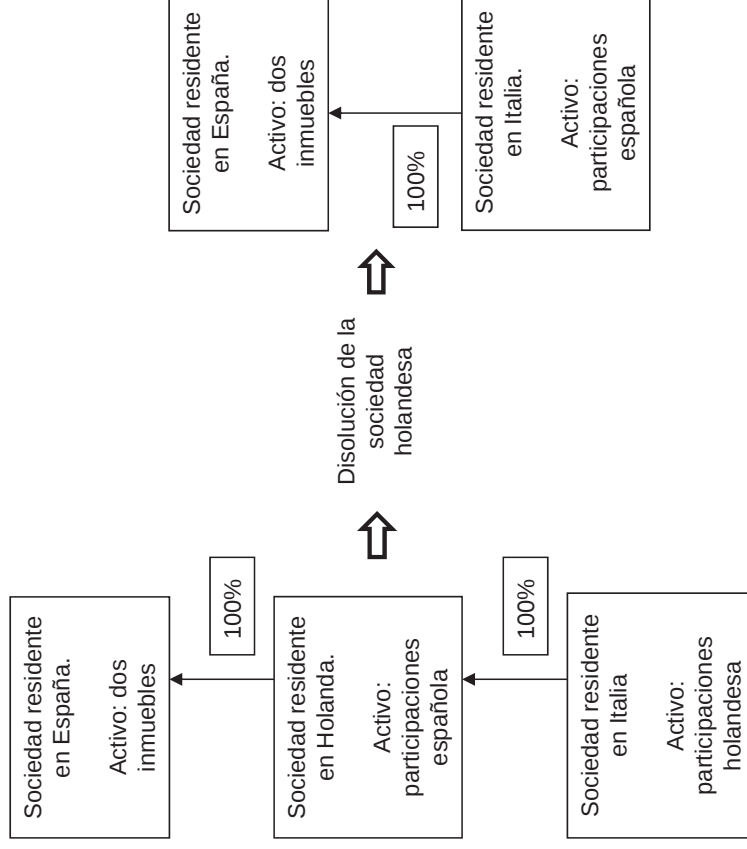
Artículo 13 CDI. Ganancias de capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.



Sociedad española con un activo compuesto en más de un 50% por inmuebles y cuyos socios son todos residentes en Alemania, decide disolverse, en caso de que haya ganancia para los socios, ¿ésta tributa en España? → ANTERIOR CDI HISPANO ALEMÁN **DGT V1074-09 y V2454-13**

- ✓ El Convenio hispano-alemán no se refiere expresamente a este tipo de operación.
- ✓ Los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE remiten a la normativa interna española para calificar la naturaleza de la renta para el socio no residente derivada de la disolución de una sociedad (patrimonial o no).
- ✓ El artículo 37.1.e) de la LIRPF establece que en los casos de disolución de sociedades se considerará ganancia o pérdida patrimonial para el socio la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.
- ✓ El artículo 13 del anterior Convenio Hispano-Alemán somete a tributación en España las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de:
 - Bienes inmuebles.
 - Bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente o base fija.
- ✓ Para el resto de ganancias patrimoniales, como las derivadas de la disolución de una sociedad, se concede al Estado de la residencia del socio (ALEMANIA), la potestad exclusiva para gravarla.





“...la ganancia patrimonial derivada de las participaciones en la sociedad española estará sometida a gravamen en Holanda con carácter exclusivo, siempre y cuando la entidad transmitente acredite su residencia fiscal en dicho país, mediante un certificado de residencia a efectos del Convenio expedido por las autoridades fiscales holandesas”.

“La ganancia patrimonial obtenida por la entidad italiana estará sometida a gravamen en Italia con carácter exclusivo, siempre y cuando la entidad italiana acredite su residencia fiscal en dicho país, mediante un certificado de residencia a efectos del Convenio expedido por las autoridades fiscales italianas”.

“...la entidad española no generará renta alguna que deba integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad holandesa”. (V1971-16).



Sociedad española con un activo compuesto en más de un 50% por inmuebles y cuyos socios son todos residentes en Alemania, decide disolverse, en caso de que haya ganancia para los socios, ¿ésta tributa en España? ACTUAL CDI HISPANO ALEMÁN

Artículo 13 CDI. Ganancias de capital

- ...
2. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones en una sociedad, o de derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.





IV. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y NO RESIDENTES.



IV. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y NO RESIDENTES.



ARTÍCULO 21

Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles ... que posea un residente de un Estado contratante (**RESIDENTE EN ALEMANIA**) y esté situado en el otro Estado contratante (**ESPAÑA**), puede someterse a imposición en ese otro Estado (**ESPAÑA**).

No residente

Inmueble situado en España

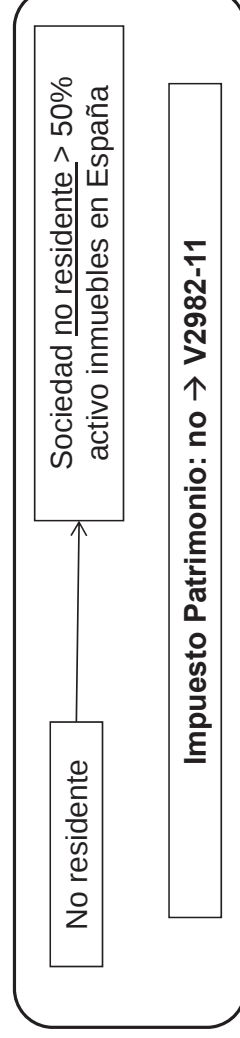
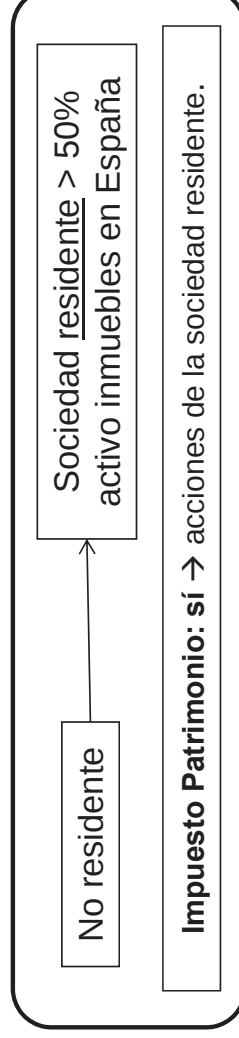
Impuesto Patrimonio: sí → inmueble.

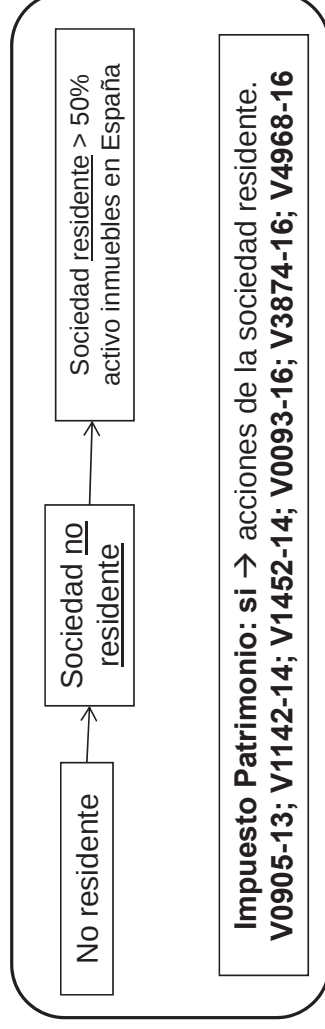
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante (**RESIDENTE EN ALEMANIA**) posea en el otro Estado contratante (**ESPAÑA**) puede someterse a imposición en ese otro Estado (**ESPAÑA**).

5. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante (**RESIDENTE EN ALEMANIA**) sólo pueden someterse a imposición en ese Estado (**ALEMANIA**).



4. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas, o por otros derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble.





Esta interpretación hace de peor condición en cuanto a tributación por el IP a residentes en Alemania que a residentes en países sin CDI o cuyo CDI no regula IP (por ejemplo Andorra).



Una vez determinados, por el CDI, qué bienes deben de someterse a imposición en España, la **legislación interna española** establece las siguientes normas:

- ✓ Los no residentes deben efectuar declaración por este Impuesto por el patrimonio situado en territorio español del que sean titulares al 31 de diciembre de cada año siguiendo las normas previstas en la Ley 19/91, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- ✓ El patrimonio neto (base imponible) se determinará por diferencia entre dicho valor y las cargas o gravámenes que afecten a dichos bienes así como las deudas por capitales invertidos en los mismos.
- ✓ Procede practicar reducción en concepto de **mínimo exento por importe de 700.000 euros**.
- ✓ La cuota (cantidad a pagar) se calcula aplicando a dicha base la tarifa del impuesto (tipos impositivos) que se apruebe para el año correspondiente.
- ✓ Cada persona física debe efectuar una declaración individual. Por tanto, si un inmueble es propiedad de un matrimonio o de varias personas, cada una de ellas efectuará su declaración, por la parte que le corresponda.
- ✓ **Modelo a utilizar**: 714, el mismo que para los residentes.
- ✓ **Plazo de presentación**: el mismo que para lo residentes (plazo IRPF).



**NOVEDAD A
PARTIR DE
1/1/2015**

- Nuevas reglas que pueden aplicar los residentes en países de la UE o EEE.
 - En concreto, se introduce una Disposición Final 4ª en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, como sigue:
- "Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español."*

TABLA AUTONÓMICA

Base liquidable desde €	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable hasta €	Tipo de gravamen (%)
0	0	170.472,04	0,28
170.472,04	477,32	170.465,00	0,41
340.937,04	1.176,23	340.932,71	0,69
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24
1.336.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79
2.727.479,00	36.543,30	2.727.479,00	2,35
5.454.958,00	100.639,06	5.454.957,99	2,90
10.909.951,99	258.832,84	En adelante	3,45



TABLA ESTATAL

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5

NUM-CONSULTA	V3054-16
DESCRIPCION- HECHOS	El consultante es un no residente alemán con un inmueble en las Islas Baleares; siendo contribuyente por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.
CUESTION- PLANTEADA	Si la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991 se configura como una opción o el ejercicio de ese derecho implica, obligatoriamente, la aplicación de la escala de Comunidad Autónoma, aunque suponga una mayor tributación.
CONTESTACION- COMPLETA	La aplicación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio que sean no residentes en España y residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma constituye para aquellos un derecho y, por ello, una opción, que podrán ejercitar o no, si bien, en caso de ejercitarla, deberán aplicar toda la normativa propia del impuesto aprobada por dicha Comunidad Autónoma.



**MUCHAS GRACIAS POR SU
ATENCIÓN**





