

Fiscalidad de los inmuebles de titularidad de sujetos No residentes en España, sin establecimiento permanente.



Vamos a analizar las principales obligaciones fiscales que tiene un No residente al ser titular de inmuebles en España.

Un reciente cambio normativo sobre los plazos de presentación del modelo 210 (Orden HAC/56/2024, de 25 de enero) con el que se declaran algunas rentas obtenidas por sujetos no residentes, entre las cuales están las rentas inmobiliarias, nos brinda la oportunidad para ofrecer un recorrido de las principales obligaciones fiscales que recaen sobre los No residentes, sin establecimiento permanente, titulares de bienes inmuebles en España.

* * *

I.- IMPUESTOS RELATIVOS A LA TITULARIDAD DEL INMUEBLE

a) Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

El IRNR grava los ingresos obtenidos en territorio español por personas físicas o jurídicas No residentes (*Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes - LIRNR*). En el caso de titularidad de inmuebles, pueden generarse tres tipos de renta en España, dos por la mera titularidad del inmueble y una eventual en caso de transmisión del inmueble que indicaremos más adelante.

1

Lo anterior no excluye que el No residente tenga que declarar también estas rentas en su país de residencia fiscal y posiblemente pagar unos impuestos también allí. Esto es posible porque en la mayoría de los Convenios o Tratados contra la doble imposición firmado entre España y los demás países, habitualmente está previsto que “*Las rentas procedentes de bienes inmuebles...pueden someterse a Imposición en el Estado contratante en que esos bienes están situados*”. Obviamente, en virtud de estos Convenios, el No residente podrá deducirse en su país, en todo o en parte, el impuesto sobre la renta pagado en España, precisamente para evitar una doble imposición.

Veamos a continuación los dos principales tipos de renta que pueden existir, y también coexistir durante un mismo período impositivo como diremos:

1. **Renta imputada por la tenencia del inmueble.** La Ley española presume, por el simple hecho de tener unos inmuebles urbanos en España, que éstos, salvo raras excepciones, produzcan un rendimiento a favor de su titular, también en el caso de que no estén arrendados (*Art. 85 – Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - LIRPF*).

- **Base imponible:** La base imponible para el cálculo de este impuesto será en línea general el 2% del valor catastral. Sin embargo, si el valor catastral ha sido revisado en los últimos diez años el porcentaje será el 1,1%. Finalmente, si el inmueble careciera de valor catastral se aplicará el 1,1% sobre el 50% del mayor entre los siguientes valores: a) El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble; b) El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
 - **Tipo impositivo:**
 - 24% para residentes fuera de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE).
 - 19% para residentes en la UE, Islandia y Noruega.
2. **Ingresos por arrendamiento**
- **Base imponible:** Los ingresos brutos procedentes del alquiler deducidos los gastos necesarios para producir dicho alquiler.
 - **Gastos deducibles:**
 - Restringido solo a residentes en la UE/EEE, quienes pueden deducir gastos relacionados (reparaciones, intereses de préstamos, etc.).
 - No aplicable a residentes de fuera de la UE/EEE.
 - **Tipo impositivo:** Igual que en el caso de la renta imputada (24% o 19%).
 - **Reducción en caso de alquiler como vivienda habitual:** Una vez determinada la renta neta por la diferencia entre los ingresos brutos y los gastos deducibles, los residentes en España tienen derecho a aplicarse una reducción de la renta entre un 50% y un 90% según el supuesto previsto por la Ley del impuesto sobre la renta de residentes (Art. 23 - LIRPF). Esta reducción está permitida incluso si el inmueble alquilado por el residente en España está situado en el extranjero.

2

Sin embargo, según el criterio actual de la Agencia Tributaria, esta reducción NO es aplicable a un no residente en España que alquila un inmueble como vivienda habitual. Esta visión restrictiva se basa en el art. 24.1 de la LIRNR según el cual *“la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF (...) sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.”*. También el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en varias ocasiones, ha respaldado esta interpretación de Hacienda (entre otras la resolución núm. 1093/2021 de 20 de marzo de 2024).

Esta situación genera una discriminación entre residentes fiscales en España y residentes en otro país de la UE, discriminación no permitida por el derecho Comunitario. Por este motivo, la Comisión Europea ha abierto un procedimiento formal de infracción contra España (7/3/2019 *Formal notice Art. 258 TFEU MEMO-19-1472*).

Sin embargo, a fecha de hoy el procedimiento sigue abierto y hasta que no exista una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la AEAT seguirá aplicando su criterio restrictivo. Por lo tanto, la única manera de evitar sanciones si el No residente quiere beneficiar de la reducción es no aplicarla cuando presenta la declaración del impuesto y luego pedir la rectificación de la declaración con la devolución del mayor importe ingresado.

En el caso de que el inmueble haya estado en parte alquilado y en parte a disposición de su titular durante el mismo ejercicio, el contribuyente tendrá que declarar la renta imputada calculada en proporción a los días del año en los que el inmueble no ha estado arrendado, y los rendimientos que derivan del alquiler por los días en los que el inmueble estuvo arrendado. En este caso, hay que recordar que los gastos anuales (ej. IBI, gastos de comunidad) podrán ser deducidos sólo en proporción a los días en los que el inmueble estuvo alquilado.

En resumidas cuentas, el simple hecho de tener un inmueble en España, genera para el No residente una renta. Esta renta que devenga durante todo el año natural, podrá ser por imputación si el inmueble no ha estado arrendado, o por arrendamiento, o bien una mezcla de las dos tipologías de rentas, pero salvo casos muy peculiares, el inmueble siempre generará un rendimiento por el que el No residente tendrá que tributar en España.

b) Impuesto sobre el Patrimonio

3

- Los no residentes están sujetos a este impuesto solo por los bienes y derechos situados en España, es decir por obligación real y no personal.
- **Exención:** Existe un mínimo exento de impuesto que depende de la Comunidad autónoma donde se hallan los bienes, ya que el impuesto de patrimonio es un tributo cedido a favor de las Comunidades autónomas.
- **Escalas:** Tipo progresivo entre el 0,2% y el 3,5%, pero hay que mirar si la Comunidad autónoma competente ha aprobado otra escala.

c) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

- Es un impuesto local que grava directamente la propiedad de bienes inmuebles por el simple hecho de ostentar la titularidad del inmueble.
- La cuantía está fijada en las ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento y depende del valor catastral del bien.
- El IBI devenga el 1 de enero de cada año. Respecto al pago, éste dependerá de la gestión que hace el Ayuntamiento del tributo. Algunos Ayuntamientos por ejemplo permiten fraccionar el pago durante el año.

II.- IMPUESTOS EXISTENTES AL TRANSMITIR EL INMUEBLE

a) Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Ganancias patrimoniales por cesión del inmueble. En caso de transmisión del inmueble, se puede producir una ganancia patrimonial que será sujeta a tributación en España por el IRNR.

- **Base imponible:** La base imponible de esta ganancia está formada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición. Dichos valores no son necesariamente el precio de transmisión y el precio de adquisición de la finca, porque la Ley permite (o impone), tener en cuenta una serie de voces que hacen disminuir el valor de transmisión respecto al precio o subir el valor de adquisición. Por ejemplo, para calcular el valor de transmisión es posible deducir los gastos y los impuestos relativos a la compraventa. Al mismo tiempo, para determinar el valor de adquisición, se añadirán al precio los gastos y tributos que se abonaron por la adquisición de la finca. Al mismo tiempo, si la finca ha estado alquilada, se tendrá que reducir el valor de adquisición de la amortización devengada por cada periodo de alquiler.
- **Tipo impositivo:** 19% para todos los no residentes.

- Retención por el pago del IRNR

- El comprador de un inmueble a un sujeto No residente está obligado a retener el 3% del precio de venta y depositarlo en la Agencia Tributaria.
- Esta retención se considera un pago a cuenta del IRNR por la ganancia patrimonial obtenida por el no residente. En caso de no haberse obtenido ninguna ganancia, el No residente podrá pedir la devolución del importe que le ha retenido el comprador.

- Retención por el pago del IIVTNU

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, conocido también como plusvalía municipal, es un impuesto local que grava el supuesto incremento del terreno o suelo, desde el momento en que se adquirió el inmueble, hasta el momento en que se transmitió. Sujeto pasivo de este impuesto, es decir, obligado al pago, es el vendedor o quien transmite. Sin embargo, en el caso de que el transmitente sea un No residente, la normativa (*Art. 106.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales*) prevé que el comprador será sujeto pasivo sustituto del contribuyente, y por ende obligado tanto a la presentación como al pago del impuesto frente al Ayuntamiento.

Por esta razón es bastante común en caso de compraventa de un inmueble a un No residente, prever que el comprador retendrá una parte del precio para el pago del IIVTNU.

III. DECLARACIONES A PRESENTAR

1. Modelo 210

- Se utiliza para declarar:
 - Rentas imputadas.
 - Ingresos por alquileres.
 - Ganancias patrimoniales.
- **Plazos:**



- Renta imputada: Anual, hasta el 31 de diciembre del año siguiente. En caso de presentación telemática puede domiciliarse la deuda desde el 1 de enero al 23 de diciembre.
- Rentas por alquileres: A partir del 1 de enero de 2024, si se opta por agrupar anualmente las rentas derivadas del arrendamiento, el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales del mes de enero del año siguiente al de devengo.
- Ganancias patrimoniales: El plazo es de 3 meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble, y por lo tanto son 4 meses desde la fecha de la escritura de compraventa.

2. Modelo 211



- Se utiliza para declarar la retención del 3% del precio practicada por el comprador al vendedor de un inmueble No residente en concepto de adelanto de la ganancia patrimonial sujeta a IRNR.
- Plazo:
 - Un mes desde la transmisión del inmueble.

3. Modelo 714

- Declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, si aplica. Se presenta dentro del 30 de junio del año sucesivo al devengo del impuesto.

4. IIVTNU

- Hay que tramitar el impuesto en el plazo de 30 días hábiles desde la fecha de la transmisión del inmueble. El Ayuntamiento puede prever que dentro de este plazo se tenga que presentar la autoliquidación y el pago del impuesto, o solamente la comunicación del cambio de titular del inmueble y posteriormente el Ayuntamiento procederá a enviar la liquidación del impuesto.

5

* * *

No he declarado nunca la renta de mi inmueble porque al no estar alquilado pensaba que no producía renta ¿Qué puedo hacer?

* * *

Si no se ha declarado nunca la renta y se quieren evitar sanciones de Hacienda, existe siempre la posibilidad de regularizar la situación antes de recibir un requerimiento por parte de la AEAT.

* * *

Nuestro despacho tiene mucha experiencia en asesorar personas No residentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como en caso de regularizaciones. Si están interesados en obtener mayor información estaremos encantados de ofrecerla. Nos pueden contactar para pedir gratuitamente un presupuesto.

Esta nota no constituye asesoramiento legal, sino solo información general.

Es siempre oportuno contar con un profesional para examinar su caso.

Para mayor información: Email: apieralli@maluquerabogados.com; alessandro@icab.es

Tel. +34.93.23.88.910.

Alessandro Pieralli

Abogado inscrito en el Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona con el núm. 33243 y Avvocato inscrito en el Colegio de Abogados de Florencia (Italia) desde el 1999.